

**Verfassungsrechtliche Grenzen
der Besteuerung
unter besonderer Berücksichtigung
der Gesamtsteuerlast**

von
Peter Jungnickl
aus Regensburg



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546215_0033

**Verfassungsrechtliche Grenzen
der Besteuerung
unter besonderer Berücksichtigung
der Gesamtsteuerlast**

**Inaugural - Dissertation
der Juristischen Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität
Erlangen - Nürnberg**

**vorgelegt von
Peter Jungnickl
aus Regensburg**

Verfassungswrechtliche Grenzen
der Besteuerung
unter besonderer Berücksichtigung
der Gesamteinkünfte

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Grades
des Doktors der Rechte
an der Universität
Leiden



vorgelegt von
Peter Jungnickel
aus Bonn

Referent: Professor Dr. Walter Schick
Tag der mündlichen Prüfung: 31.3.1980

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Einleitung	1
A) Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff	10
I) Verfassungsrang des § 1 AO (§ 3 AO 77)	10
II) Inhalt des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs	15
B) Verfassungsgrenzen der Besteuerung	22
I) Das Rechtsstaatsprinzip	23
1) Der Inhalt des Rechtsstaatsprinzips: Übermaßverbot	23
a) Grundsatz der Erforderlichkeit	25
b) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	27
c) Grundsatz der Zumutbarkeit	28
2) Das Problem der Lenkungssteuer	29
3) Verletzung des Rechtsstaatsprinzips aufgrund der Gesamtbesteuerung	37
II) Der Gleichheitssatz	47
1) Inhalt des Gleichheitssatzes	48
a) Steuergerechtigkeit - formale Gleichheit	49
b) "Natur der Sache" entscheidend	50
c) Bestimmung aus der Verfassung selbst	51

	Seite
2) Differenzierungsmaßstäbe	51
a) Grundrechte	52
b) Leistungsfähigkeitsprinzip	53
c) Sozialstaatsprinzip	54
d) Praktikabilitäts- und verwaltungs- technische Gesichtspunkte - Typengerechtigkeit	55
e) Interventionistische Zielsetzungen	56
3) Verletzung des Gleichheitssatzes auf- grund der Gesamtbesteuerung	60
III) Berufsfreiheit	62
1) Schutzbereich des Art. 12 I GG	63
2) Prüfungsmaßstab im Rahmen des Art. 12 I GG	70
a) Anwendbarkeit der Dreistufentheorie	70
b) Anforderungen an Steuergesetze wie an "Berufsausübungsregelungen"	72
c) Verhältnismäßigkeitsprinzip als Prüfungsmaßstab	74
3) Grundrechtsschutz der Berufsfreiheit bei juristischen Personen	76
4) Gewerbesteuer - Gewerbefreiheit - Berufs- freiheit	78
5) Verstoß gegen das Grundrecht der Berufs- freiheit aufgrund kumulativer Wirkungen der Besteuerung	90
a) Arbeitnehmer und Beamter	91
b) der Landwirt	92
c) der freiberuflich Tätige	93
d) der Gewerbetreibende	96

	Seite
IV) Eigentumsgarantie	104
1) Vermögen - Schutzgut des Art. 14 I GG	106
a) Ablehnung durch die Rspr des BVerfG und BFH	106
b) Eigentumsgarantie als Universalgarantie	109
2) Dogmatische Begründung für die Zulässig- keit des Steuereingriffs in das Eigentum	112
a) Steuergesetze von der Eigentumsgarantie ausgenommen	112
b) Steuer - Enteignung (Art. 14 III)	117
c) Steuer - Schranke iSv Art. 14 I 2	122
d) Steuer - Ausfluß der Sozialbindung des Eigentums (Art. 14 II GG)	124
3) Inhalt und Grenzen der Sozialbindung	125
a) Sozialbindung - Ausfluß des Sozial- staatsprinzip	126
b) Sozialbindung und Steuerstaat	130
c) Grenzen der Sozialbindung	134
4) Art. 14 I GG - Schranke der Besteuerung	140
a) Geldentwertung und Besteuerung	140
b) Besteuerung der Substanz	149
5) Gesamtbesteuerung und Eigentumsgarantie	161
a) Zulässigkeit einer "Gesamtbetrachtung"	162
b) Rspr des BFH und des BVerfG	168
c) Grundsätze für einen wirksamen Eigentumsschutz	174
V) Allgemeine Handlungsfreiheit	185
1) Inhalt von Art. 2 I GG	185
a) "Hauptfreiheitsrecht" - subjektiv öffentliches Recht	185
b) Konkretisierung durch die speziellen Freiheitsrechte	186
c) Freiheitsgrenze durch "Schrankentrias"	188
d) Sozialstaatsprinzip contra Freiheits- rechte?	190

	Seite
2) Steuerrecht - Teil der "Verfassungsmäßigen Ordnung	191
3) Rechtsfolgen für den Steuerbürger	193
a) Stärkung des verfassungsrechtlichen Rechtsschutzes - Geltendmachung der Verletzung von objektiven Verfassungsrecht	193
b) Grundrechtsschutz gegenüber der Gesamtbesteuerung	196
C) Verfassungsbeschwerde bei Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung	202
I) Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde	203
1) Verletzung von Grundrechten oder grundrechtsähnlichen Rechten	203
2) Verletzung in einem subjektiven Recht	204
3) Verletzung durch "öffentliche Gewalt"	206
a) Einzelakte der öffentlichen Gewalt	206
b) Öffentliche Gewalt und Gesamtbesteuerung	208
4) Rechtswegerschöpfung	209
5) Beschwerdefrist	211
6) Annahme durch das BVerfG	212
II) Entscheidungen des BVerfG und ihre Auswirkungen	213
Zusammenfassung der Ergebnisse	217

- Arbeitsgemeinschaft "Klimatagung", Kaufkraftschwund und
Besteuerung
Düsseldorf 1977
- Arnim H. H. Verfassungswidrigkeit des Konjunktur-
zuschlags wegen Ungeeignetheit?
BB 70, 1127
- Arnim H. H. Die Besteuerung von Zinsen bei
Geldentwertung
Wiesbaden 1978
- Arnim H. H. u. a. Geldentwertung und Steuerrecht
Wiesbaden 1973
- Bachof Otto Begriff und Wesen des sozialen Rechts-
staates
VVDstRL, Heft 12, (1954) S. 37
- Bachof Otto Freiheit des Berufs, in: Bettermann-
Nipperdey-Scheuner, Die Grundrechte
Band III 1, 55 ff
Berlin 1958
- Badura Peter Die Rechtsprechung des Bundesverfassungs-
gerichts zu den verfassungsrechtlichen
Grenzen wirtschaftspolitischer Gesetz-
gebung im sozialen Rechtsstaat, AöR 92
(1967), S. 382 ff
- Ballerstedt Wirtschaftsverfassungsrecht in:
Bettermann/Nipperdey/Scheuner, Die
Grundrechte, Band III 1, S. 1 ff
Berlin 1958

- | | |
|--|--|
| Becker Enno/Riewald
Alfred/Koch Carl, | Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, 9. Auflage,
Köln-Berlin-Bonn-München 1968 |
| Bellstedt Christoph | Die Steuer als Instrument der Politik
Berlin 1966 |
| Bellstedt Christoph | Verfassungsrechtliche Grenzen der
Wirtschaftslenkung durch Steuern (dargestellt am Berlin-Hilfe-Gesetz),
Schwetzingen/Baden 1962 |
| Benda Ernst | Industrielle Herrschaft und sozialer
Staat
Göttingen 1966 |
| Benda Ernst | Verfassungsrechtliche Grenzen der
Besteuerung
DStZ/A 73,49 ff |
| Bettermann K.A./
Loh Ernesto, | Verfassungsrechtliche Bedenken
gegen die Besteuerung von Alt-
Kontafiten durch das Absicherungsgesetz
BB 1969, 70 ff |
| Bettermann K.A. | Die Geldentwertung als Rechtsproblem
ZRP 74, 18 |
| Bettermann K.A. | Grenzen der Grundrechte
Berlin 1968 |
| Birk Dieter | Steuergerechtigkeit und Transfer-
gerechtigkeit ZRP 79, 221 ff |

- Boehmer Gustav Der durch Art 14 GG gewährleistete
"Wesensgehalt" des Erbrechts, in: Neu-
mann/Nipperdey/Scheuner, Band II,
S. 410 ff
Berlin 1954
- Bonner Kommentar Loseblatt-Kommentar zum Bonner Grund-
gesetz
Hamburg
- Bopp Gerhard Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen aus
Verfassungsgründen
DStR 79, 215 ff
- Bräuer Karl Die Frage einer Heranziehung der Ärzte
zur Gewerbesteuer
Jena 1929
- Bühler Ottmar Finanzgewalt im Wandel der Verfassungen,
in: Festschrift für Richard Thoma
zum 75. Geburtstag, S. 1 ff
Tübingen 1950
- Bundesminister der Finanzen, Unsere Steuern von A - Z
Bonn 1978
- Diederichs Manfred: Gehören wirtschaftspolitisch orientierte
Steuergesetze nach der Rechtsprechung
noch zu den "Steuern" iS von § 1
Abgabenordnung?
FR 1970, 297

- | | |
|----------------------|--|
| Degenhardt Christoph | Systemgerechtigkeit und Selbstbindung
des Gesetzgebers als Verfassungspostulat
München 1976 |
| Dißmann H. R. | Die durch Art 14 GG gebotene Grenze
der Erhebung öffentlicher Abgaben
Wuppertal Diss 64 |
| Dürig Günter | Der Grundrechtssatz von der Menschen-
würde
AÖR 81 (1956), 117 ff |
| Echterhölter Rudolf | Die Rechtsprechung des Bundesver-
fassungsgerichts zum Wirtschafts- und
Sozialrecht
BB 1962, 265; 771 |
| Echterhölter Rudolf | Die Rechtsprechung des Bundesver-
fassungsgerichts zum Steuerrecht
BB 1966, 45; 1969, 805 |
| Engels Wolfram | Die Staatsbürgersteuer
Wiesbaden 1974 |
| Engisch Karl | Die Idee der Konkretisierung in
Recht und Rechtswissenschaft unserer
Zeit
Heidelberg 1968, 2. Auflage |
| Erichsen Hans Uwe | Baudispens und Übermaßverbot
DVBl 67, 269 f |

- | | |
|-------------------|---|
| Faehling Jürgen | Die Eigentumsgewährleistung durch
Art 14 des Grundgesetzes als Schranke
der Besteuerung, Diss.
Hamburg 1965 |
| Figel Walter | Die Problematik einer Bodenwertzuwachs-
steuer in steuerrechtlich- und ver-
fassungsrechtlicher Sicht
Würzburg 1975 Diss |
| Fischer Bianca | Erbschaft- und Vermögensteuer
StuW 78, 345 ff |
| Fleiner Fritz | Institutionen des Deutschen Verwaltungs-
rechts
Tübingen 1913, 3. Auflage |
| Fleischmann Eugen | Die freien Berufe im Rechtsstaat
Berlin 1970 |
| Flume Werner | Besteuerung und Wirtschaftsordnung
StbJb 73/74, 53-78 |
| Forsthoff Ernst | Begriff und Wesen des sozialen
Rechtsstaats
VVDStRL 12 (1954), 1 ff |
| Forsthoff Ernst | Eigentumschutz öffentlich-rechtlicher
Rechtsstellungen
NJW 55, 1249 ff |
| Forsthoff Ernst | Verfassungsmäßiger Eigentumsschutz und
Freiheit des Berufs, in: Staatsbürger
und Staatsgewalt, Bd. II, S. 19 ff
Karlsruhe 1963 |

- Forsthoff Ernst Rechtsstaat im Wandel
 Stuttgart 1964
- Friauf Karl Heinrich Verfassungsrechtliche Grenzen der
 Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung
 durch Steuergesetze
 Tübingen 1966
- Friauf K. H. Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie
 Juristische Analysen 70, 299 ff
- Friauf K. H. Eigentumsgarantie, Geldentwertung und
 Besteuerung
 StbJb 1971/72, 425 ff
- Friauf, K. H. Steuerrecht und Verfassungsrecht
 DStZ/A 75, 359 ff
- Friauf K. H. Besteuerung von Kapitaleinkünften
 und Geldentwertung
 StuW 75, 260 ff
- Friauf K. H. Die Finanzverfassung in der Recht-
 sprechung des Bundesverfassungsgerichts,
 in: Bundesverfassungsgericht und
 Grundgesetz, Bd. II, S. 300 ff
 Tübingen 1976
- Friauf K. H. Substanzeingriff durch Steuer-Kumulation
 und Eigentumsgarantie
 (Zum Beschl. des BVerfG v. 27.10.75)
 StuW 77, 59 ff

- Friauf K. H. Zur Zulässigkeit von außersteuerlichen
Sonderabgaben, in: Der Bürger als
Objekt der staatlichen Finanzpolitik,
Festschrift f. W. Haubrichs, S. 103 ff,
Bad Wörishofen, 1977
- Friauf K. H. Unser Steuerstaat als Rechtsstaat
StbJb 77/78, 39 ff
- Friedrich Kurt Gibt es eine völkerrechtliche Grenze
für die Höhe der Besteuerung?
Köln 73, Diss.
- Geiger, Willi Grundrechte und Rechtsprechung
München 1959
- Geiger Willi Die Eigentumsgarantie des Artikel 14
(Grundgesetz) und ihre Bedeutung für
den sozialen Rechtsstaat, in: Eigentum
und Eigentümer in unserer Gesellschafts-
ordnung
Köln und Opladen 1960, S. 185
- Gentz Manfred Zur Verhältnismäßigkeit von Grundrechts-
eingriffen
NJW 68, 1600 ff (1606)
- Gerloff Wilhelm Die Rechtfertigung der Besteuerung,
in: Festgabe für Georg v. Schanz
Bd. II
Tübingen 1928
- Gerloff Wilhelm Die Grenzen der Besteuerung, in:
Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart,
Band 4, S. 162 ff,
Wien 1928

- | | |
|-------------------|---|
| Gerloff Wilhelm | Die Entstehung der öffentlichen Finanzwirtschaft
Tübingen 1948 |
| Gerloff Wilhelm | Die Finanzgewalt im Bundesstaat
Frankfurt 1948 |
| Goldscheid Rudolf | Staatssozialismus oder Staatskapitalismus,
Neudruck in: Goldscheid/Schumpeter,
Die Finanzkrise des Steuerstaates,
S. 40 ff
Frankfurt 1976 |
| Grabitz Eberhard | Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit
in der Rspr des BVerfG
AÖR 98, 568 ff (616) |
| Grimm Claus | Besteuerung und Grundgesetz. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Bonner Grundgesetz
Stuttgart 1959 |
| Grohmann Herbert | Nichtfiskalische Ziele der Besteuerung
Frankfurt 1966 Diss. |
| Gubelt Manfred | Zur Verfassungsmäßigkeit der Vergnügungssteuer
KStZ 1973, 27 ff |
| Gusseck Lutz | Die Zumutbarkeit - ein Beurteilungsmaßstab?
Berlin 1972 |

- Häberle Peter "Gemeinwohljudikatur" und Bundesverfassungsgericht. Öffentliche Interessen, Wohl der Allgemeinheit in der Rechtsprechung des BVerfG, AÖR 95 (1970), 86 ff
- Haller Heinz Zur Problematik eines rationalen Steuersystems
Kiel 1965
- Haller Heinz Das Problem der Geldwertstabilität
Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1966
- Hamann Andreas/Lenz Helmut Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.5.1949
Berlin-Neuwied 1970 3. Auflage
- Hamann Andreas Wirtschaftslenkung durch Steuern
BB 1952, 953 ff
- Hamann Andreas Rechtsstaat und Wirtschaftslenkung
Heidelberg 1953
- Hamann Andreas Deutsches Wirtschaftsverfassungsrecht
Neuwied, Berlin, Darmstadt 1958
- Hamann Andreas Gewerbelohnsummensteuer und Grundgesetz
FR 1962, 261 ff
- Hamel Walter Die Bedeutung der Grundrechte im sozialen Rechtsstaat. Eine Kritik an Gesetzgebung und Rechtsprechung
Berlin 1957

- Harnischfeger Horst Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den Grundrechten
Hamburg 1966
- Hartz Wilhelm Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaates
StbJb 58/59, S. 31 ff
- Hartz Wilhelm Wandlung im Steuerrecht und im Steuerprozeß unter dem Einfluß des Grundgesetzes
JuristenJb. 3 (1962/63) S. 100 ff
- Hartz Wilhelm Steuergerichte und Verfassung, in:
Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, Gedenkschrift f. Armin Spitaler
Köln 1965
- Hartz Wilhelm Grundgesetz und Steuerrecht
DB 1967, 307 ff
- Heller Wolfgang Grenzen der Besteuerung, in:
Festgabe für Georg von Schanz, Band II, S. 87 ff
Tübingen 1928
- Hensel Albert Grundrechte und Rechtsprechung, in:
Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben
Berlin 1929
- Hensel Albert Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers, Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit - Gleichheit vor dem Gesetz
VJSchrStFr 1930, 441 ff

- Herzog Roman Evangelisches Staatslexikon, Stich-
wort Eigentum, Spalte 375
- Hesse, Hans Albrecht Der Einzelne und sein Beruf: Die
Auslegung des Art. 12 Abs. 1 GG durch
das Bundesverfassungsgericht aus
soziologischer Sicht
AÖR 95 (1970) 449 ff
- Hesse Ernst Die Bindung des Gesetzgebenden an das
Grundrecht des Art. 2 I GG bei
der Verwirklichung einer "verfassungs-
mäßigen Ordnung"
Berlin 1968
- Hesse Konrad Der Gleichheitsgrundsatz im Staats-
recht
AÖR 77 (1951/52), 167 ff
- Hesse, Konrad Grundzüge des Verfassungsrechts der
Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl.
10. Auflage
Karlsruhe 1977
- Hettlage Karl M. Die Finanzverfassung im Rahmen der
Staatsverfassung
VVDStRL 14 (1956), 2 ff
- Heyden Karl W. Der Objektsteuercharakter der Gewerbe-
steuer insbesondere im Hinblick auf das
Grundgesetz der Bundesrepublik Deutsch-
land und im Hinblick auf die Einheit
der Rechtsordnung. Diss. 70
Oppenheim

- Heydt Dorothee v. d. Die verfassungsrechtliche Beurteilung
der Wirtschaftslenkung durch die
Steuergesetzgebung
Würzburg 1968, Diss.
- von der Heydte,
Friedrich August
Freiherr Grundgesetz und konfiskatorische
Steuern, in: Festschrift für
Heinz Paulick zum 65. Geburtstag,
S. 267-276 ff
Köln-Marienburg 1973
- Hoffmann Bodo-Falk Die Rechtsprechung des Bundesver-
fassungsgerichts zum Finanz- und
Steuerrecht
StuW 76, 377 ff und 77, 53 ff
- Horn Max Die Vermögensteuer - ein steuerliches
Relikt aus dem 19. Jahrhundert
StuW 78, 56 f
- Huber Ernst Rudolf Wirtschaftsverwaltungsrecht, Band 2
2. Auflage
Tübingen 1954
- Huber Ernst Rudolf Rechtsstaat und Sozialstaat in der
modernen Industriegesellschaft
Oldenburg 1962
- Hübschmann Walter / Loseblattkommentar zur Reichsab-
Hepp Ernst/Spitaler gabenordnung
Arnim u.a. Köln
- Imboden Max Die verfassungsrechtliche Gewährlei-
stung des Privateigentums als
Schranke der Besteuerung
ASA 29 (1960) 2 ff
- Ipsen Hans Peter Enteignung und Sozialisierung
VVDStRL 10 (1952), 74 ff

- Ipsen Hans Peter Das Bundesverfassungsgericht und das
Privateigentum
AÖR 91 (1966) 8 ff
- Ipsen Hans Peter Gleichheit, in: Neumann/Nipperdey/
Scheuner, Die Grundrechte, Band 2,
S. 162 ff
Berlin 1954
- Isensee Josef Steuerstaat als Staatsform, in:
Festschrift für Ipsen
Tübingen 1977
- Isensee Josef Das Billigkeitskorrektiv des Steuer-
gesetzes-Rechtfertigung und Reichweite
des Steuererlasses im Rechtssystem
des Grundgesetzes, in: Festschrift für
Werner Flume, Band II
Köln 1978
- Kaiser Joseph H. Verfassungsrechtliche Eigentumsgewähr,
Enteignung und Eigentumsbindung in
der Bundesrepublik Deutschland, in:
Staat und Privateigentum, Beiträge
zum ausländischen öffentlichen Recht
und Völkerrecht, Bd. 34; S. 5 ff
Köln, Berlin 1960
- Kirchhoff Paul-Walter Hannfried Die verfassungsrechtliche
Problematik des rückzahlbaren Konjunk-
turzuschlages
NJW 1970, 1575 ff
- Kirchhof Paul Besteuerungsgewalt und Grundgesetz
Frankfurt 1973

Klein Franz	Gleichheitssatz und Steuerrecht Köln 1966
Klein Friedrich	Eigentumsgarantie und Besteuerung StuW 1966 Sp 433 ff
Klein Friedrich	Eigentumsgarantie und Besteuerung FR 66, 401ff (403)
Klein Friedrich	Art. 14 des Bonner Grundgesetzes als Schranke steuergesetzlicher Inter- vention?, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus Tübingen 1970
Klein Friedrich	Rudolf Reinhardts Beitrag zur Ab- grenzung der Enteignung von der Eigen- tumsbindung, in: Festschrift für R. Reinhardt Köln-Marienburg 1972
Kloepfer Michael	Das Geeignetheitsgebot bei wirtschafts- lenkenden Steuergesetzen NJW 71, 1585 ff
Kloepfer Michael	Steuerinterventionismus und Ver- fassungsrecht StuW 72, 176 ff
Knies Wolfgang	Steuerzweck und Steuerbegriff München 1976
Kölble Josef	Wirtschaftsplanung und Grundgesetz NJW 66, 473 ff

- Krause-Ablass Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen der Erbschaftssteuer, Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, 16. Jhrg. Tübingen 1971, S. 19 ff
- Kröger Klaus Verfassungswidrige Besteuerung von Kapitalzinsen in der Inflation NJW 74 2305 ff
- Krüger Herbert Die Einschränkung von Grundrechten nach dem Grundgesetz DVBl 50, 625 ff
- Krüger Herbert Bestimmung des Eigentumsinhalts (Art. 14 Abs. I S 2 GG), in: Hamburger Festschrift für Friedrich Schack, 71 ff Hamburg 1966
- Krüger Herbert Die verfassungsgerichtliche Beurteilung wirtschaftspolitischer Entscheidungen DÖV 1971, 289 ff
- Krüger-Spitta Wolfgang/Bronle Horst Einführung in das Haushaltsrecht und die Haushaltspolitik Darmstadt 1973
- Kruse Heinrich Wilhelm Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil 3. Auflage München 1975
- Kühn Rolf Abgabenordnung 9. Auflage Stuttgart 1968

- | | |
|------------------------------------|--|
| Layer Max | Prinzipien des Enteignungsrechts
Leipzig 1902 |
| Leibholz Gerhard/Rinck Hans Justus | Grundgesetz für die
Bundesrepublik Deutschland. Kommentar
an Hand der Rechtsprechung des
Bundesverfassungsgerichts. 4. Auflage
Köln-Marienburg 1971 |
| Leisner Walter | Grundrechte und Privatrecht
München 1960 |
| Leisner Walter | Von der Verfassungsmäßigkeit der Gesetze
zur Gesetzmäßigkeit der Verfassung
Tübingen 1964 |
| Leisner Walter | Verfassungsrechtliche Grenzen der Erb-
schaftsbesteuerung
Berlin 1970 |
| Leisner Walter | Eigentümer als Beruf
JZ 72, 33 ff |
| Leisner Walter | Sozialbindung des Eigentums
Berlin 1972 |
| Leisner Walter | Wertzuwachsbesteuerung und Eigentum
Berlin 1978 |
| Lerche Peter | Übermaß und Verfassungsrecht. Zur
Bindung des Gesetzgebers an die Grund-
sätze der Verhältnismäßigkeit und der
Erforderlichkeit
Köln, Berlin, München, Bonn 1961 |

- | | |
|--|--|
| Lücke Jörg | Die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit
und Zumutbarkeit
DÖV 72, 769 ff |
| Lücke Jörg | Die (Un)Zumutbarkeit als allgemeine
Grenze Öffentlich-rechtlicher Pflichten
des Bürgers
Berlin 1973 |
| Mangoldt Hermann/
Klein Friedrich | Das Bonner Grundgesetz, 2. Auflage
München Bd. I 1957; Bd. II 1966,
Bd. III 1974 |
| Mann Fritz Karl | Steuerpolitische Ideale |
| Mattern Gerhard | Der Begriff der Steuer und das Grund-
gesetz
BB 70, 1405 ff |
| Maunz Theodor | Deutsches Staatsrecht, 21. Auflage
München 1977 |
| Maunz Theodor | Die Finanzverfassung im Rahmen der
Staatsverfassung
VVDStRL 14 (1956), S. 37 ff |
| Maunz Theodor/
Dürig Günther/
Herzog Roman | Grundgesetz, Kommentar
München, Stand Juni 1978 |
| Maunz/Sigloch/
Schmidt-Bleibtreu/
Klein | BVerfGG - Kommentar
München 1978 |
| Mayer Georg/Anschütz
Gerhard | Lehrbuch des Deutschen
Staatsrechts 7. Aufl.
München 1919 |

- Meder Theodor Die Verfassung des Freistaates Bayern,
Handkommentar
Stuttgart-München-Hannover 1978
- Merzbacher Friedrich Das Wesen der Steuer und die histo-
rischen Ansätze des Deutschen Steuer-
rechts, in: Festschrift für Heinz
Paulick
Köln-Marienburg 1973
- Moser Johann Jacob Von der Landeshoheit in Steuer-Sachen,
wie auch anderen Geld- und Natural-
Abgaben (Neues deutsches Staatsrecht,
Band 16/4)
Franckfurt und Leipzig 1773
- Müller Klaus Lohnsummensteuer und Grundgesetz
BB 64, 815 ff
- Müller Klaus Der Steuerbegriff des Grundgesetzes
BB 1970, 1105 ff
- Müller Wolfgang Sozialstaat oder Rechtsstaat?
ZRP 79, 308 ff
- Münch Ingo Grundbegriffe des Staatsrechts I
Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1979
- Mutius Albert von Verfassungsrechtliche Zulässigkeit und
Schranken der öffentlichen Indienst-
nahme Privater
VerwArch 63 (1972) S. 329 ff
- Neumark Fritz Grundsätze gerechter und ökonomisch
rationaler Steuerpolitik
Tübingen 1970
- Neumark Fritz Grundsätze der Besteuerung in Ver-
gangenheit und Gegenwart
Tübingen 1970

- Nicolaysen Gert Eigentumsgarantie und vermögenswerte, subjektive öffentliche Rechte, in: Hamburger Festschrift für Friedrich Schack, S. 107 ff
Hamburg 1966
- Nipperdey Hans Carl Soziale Marktwirtschaft und Grundgesetz, 3. Auflage der Schrift "Wirtschaftsverfassung und Bundesverfassungsgericht, Köln - Berlin - München - Bonn 1965
- Nipperdey Hans Carl/Adomeit Klaus Die Berufsfreiheit als ein Grundelement der Sozialen Marktwirtschaft
BB 66, 417 ff
- Oestreich Gerhard Ständetum und Staatsbildung in Deutschland
Der Staat, Band 6 (1967), S. 61 ff
- Papier Hans Jürgen Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern von Einkommen und Vermögen
Der Staat 11 (1972) S. 483 ff
- Papier Hans Jürgen Eigentumsgarantie und Geldentwertung
AÖR 98 (1973) 528 ff
- Papier Hans Jürgen Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip
Berlin 1973
- Paulick Heinz Die verfassungsrechtlichen Bindungen des Gesetzgebers beim Erlass von Steuergesetzen
ZgStW 109 (1953), 483 ff

- Paulick Heinz Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit
der Besteuerung - sein Inhalt und
seine Grenzen, in: Festschrift für
Ottmar Bühler
Köln 1954
- Paulick Heinz Grundgesetz und Besteuerung
StbJb 1957/58, 85 ff
- Paulick Heinz Die wirtschaftspolitische Lenkungs-
funktion des Steuerrechts und ihre ver-
fassungsmäßige Grenzen, in: Theorie
und Praxis des finanzpolitischen
Interventionismus
Tübingen 1970
- Paulick Heinz Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts
3. Auflage
Köln, Berlin, München, Bonn 1977
- Pelka Jürgen Die Verletzung des Grundrechts der
freien Entfaltung der Persönlichkeit
(Art. 2 I GG) durch einen rechtswidrigen
Steuerbescheid
DVB1 70, 887 ff
- Pestalozza Christian Formenmißbrauch des Staates
München 1973
- Radbruch Gustav Die Natur der Sache, als juristische
Denkform, in: Festschrift für Laun,
S. 157 ff
Hamburg 1948
- Raiser Ludwig Vertragsfreiheit heute
JZ 58, 1 ff

- | | |
|---------------------|--|
| Rasch Harald | Tarifautonomie und Geldentwertung
BB 72, 545 ff |
| Raths Ernst | Bedeutung und Rechtfertigung der
Vermögenssteuer in historischer und
heutiger Sicht
Zürich 1977 Diss |
| Reinhardt Rudolf | Wo liegen für den Gesetzgeber die
Grenzen, gemäß Art. 14 des Bonner
Grundgesetzes über Inhalt und Schranken
des Eigentums zu bestimmen? in:
Verfassungsschutz des Eigentums
Tübingen 1954 |
| Richter Wolfgang | Zur Verfassungsmäßigkeit von Sonderab-
gaben
Baden-Baden 1977 |
| Ridder Helmut K. J. | Enteignung und Sozialisierung
VVDStRL 10 (1952), 124 ff |
| Rinck Hans Justus | Gleichheitssatz, Willkürverbot und
Natur der Sache
JZ 63, 523 ff |
| Rittstieg Helmut | Eigentum als Verfassungsproblem
Darmstadt 1976 |
| Roth Karlernst | Die öffentlichen Abgaben und die
Eigentumsgarantie im Bonner Grundgesetz
Heidelberg 1958 |
| Rüfner Wolfgang | Die Eigentumsgarantie als Grenze der
Besteuerung
DVB1 70, 881 ff |

- Rupp Hans Heinrich Grundfragen der heutigen Verwaltungs-
 rechtslehre
 Tübingen 1965
- Rupp Hans Heinrich Das Grundrecht der Berufsfreiheit.
 Kritik an der Rechtsprechung des
 Bundesverfassungsgerichts
 NJW 1965, 993 ff
- Rupp Hans Heinrich Das Grundrecht der Berufsfreiheit
 in der Rechtsprechung des Bundesver-
 fassungsgerichts
 AÖR 92 (1967), S. 212 ff
- Rupp - Brünneck Wiltraut Darf das BVerfG an den Gesetzgeber
 appellieren?, in: Festschrift für
 Gebhard Müller,
 Tübingen 1970
- Sälzer Gerd Aspekte verfassungsrechtlicher Problema-
 tik der Kircheneinkommensteuer
 NJW 70, 169 ff
- Salzwedel Jürgen Rechtsstaat im Steuerrecht, in:
 Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, S. 1 ff
 Düsseldorf 1960
- Scheipermeier Günter Verfassungsorientiertes System des
 Steuerrechts
 Münster 1977 Diss
- Schelle K. Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuer-
 system
 Wiesbaden 1971

- Schenke Wolf-Rüdiger Besteuerung und Eigentumsgarantie, in:
Rechtsfragen im Spektrum der Öffent-
lichen, Mainzer Festschrift f. Hubert
Armbruster, S. 171 ff
Berlin 1976
- Scheuner Ulrich Grundlagen und Art der Enteignungsent-
schädigung, in: Verfassungsschutz
des Eigentums
Tübingen 1954
- Schick Walter Bonner Grundgesetz und Weimarer
Verfassung - heute
AÖR 94 (1969) S. 353 ff
- Schick Walter Rechtsschutzprobleme im gemeindlichen
Haushalts- und Steuerrecht, in:
Verfassung, Verwaltung, Finanzen,
Festschrift für Gerhard Wacke
Köln-Marienburg 1972
- Schick Walter Die freien Berufe in Steuerrecht
Köln 1973
- Schick Walter Anm. zum BFH-Urteil v. 17.11.72 III
R 149 - 150/71, JZ 74, 330 f
- Schick Walter Wirtschaftslenkung durch Steuern, in:
Jahrbuch der Absatz- und Verbrauchs-
forschung,
Berlin 21. Jahrgang 1975, S. 326 ff
- Schick Walter Der Verlustrücktrag
München 1976
- Schmidt-Bleibtreu,
Bruno Berufsfreiheit und Steuerrecht
DB 1966, 1148 ff

Schmidt-Bleibtreu, Bruno Zur Verfassungsbeschwerde in
Steuersachen
StuW 1966, 147 ff

Schmidt-Bleibtreu, Bruno Der allgemeine Gleichheitssatz im
Steuerrecht. Ein Überblick über
die Rechtsprechung des Bundesver-
fassungsgerichtes in Steuersachen
zu Art. 3 Abs. 1 d. GG
BB 1968, 677 ff

Schmidt-Bleibtreu, Bruno Allgemeine Handlungsfreiheit
und Steuerrecht.
Der Steuerberater 1968, 1 ff

Schmidt-Bleibtreu, Bruno Das Grundrecht der Berufsfreiheit
und seine Grenzen in der Rechtsprechung
des Bundesverfassungsgerichts
BB 1969, 1493 ff

Schmidt-Bleibtreu, Bruno/Klein Franz Kommentar zum Grund-
gesetz für die Bundesrepublik Deutsch-
lands 3. Auflage
Neuwied-Berlin 1972

Schmidt-Bleibtreu, Bruno/Klein, Franz Steuerrecht unter
Verfassungskontrolle. Die Recht-
sprechung des Bundesverfassungsgerichts
in Finanz- und Steuersachen,
Herne, Berlin, 1972

Schmidt Walter Die Freiheit vor dem Gesetz
AöR 91 (1966), 42 ff

Schmitt Carl Die drei Arten des rechtswissenschaft-
lichen Denkens
Hamburg 1934

Schmitt Carl	Legalität und Legitimität München-Leipzig 1932
Schmölders Günter	Allgemeine Steuerlehre Berlin 1965
Schneider Dieter	Zur Rechtfertigung von Erbschaft- und Vermögensteuer StuW 79, 38 ff
Schneider Dieter	"Staatsbürgersteuer" - ein Schildbürger- streich StuW 74, 369 ff
Scholz Rupert	Das Grundrecht der freien Entfaltung der Persönlichkeit in der Rspr des BVerfG AÖR 100 (1975) 80 ff, 265 ff
Schreder Alfred	Einkommensbesteuerung bei Geldwert- schwund Graz 1974 Diss
Schreiber Werner	Das Sozialstaatsprinzip des Grund- gesetzes in der Praxis der Recht- sprechung Berlin 1972
Schuhmacher Hermann	Der Begriff der Enteignung NJW 51, 53 ff
Schumpeter Joseph	Die Krise des Steuerstaates, Neudruck in: Goldscheid/Schumpeter, Die Finanzkrise des Steuerstaates, S. 329 ff Frankfurt 1976

Schwabe Jürgen	Probleme der Grundrechtsdogmatik Bamberg 1977 Diss
Seetzen Uwe	Wirtschaftslenkende Steuern und Berufsfreiheit NJW 74, 1222 ff
Selmer Peter	Steuerinterventionismus und Verfassungs- recht Frankfurt 1972
Selmer Peter	Generelle Norm und individueller Grund- rechtsschutz DÖV 72, 554 ff
Selmer Peter	Anm. zum Urteil des PVerfG, 1 BvR 82, 73, Beschl. v. 27.10.75, Stv K GG, Art. 14 R. 79
Selmer Peter	Finanzordnung und Grundgesetz AÖR 101 (1976), 238 ff und 399 ff
Seuffert Walter	Die Abgrenzung der Tätigkeit des BVerfG gegenüber der Gesetzgebung und Rechtsprechung NJW 69, 1369 ff
Seuffert Walter	Steuerrecht und Verfassungsrecht BB 1968, 1257 ff
Sieg Harald	Das Recht der Gewerbezulassung und Art. 12 Grundgesetz DVBl 50, 197 ff

Smith Adam	Eine Untersuchung über Natur und Ursachen des Volkswohlstandes, 3. Band Jena 1923
Sommer Wolf-Eckart	Straßenplanung durch Bebauungsplan und die Rechtstellung des Anliegers DVBl 73, 481 ff
Spangenberg Hans	Vom Lehnstaat zum Ständestaat München 1912
Spanner Hans	Der Steuerbürger und das BVerfG Berlin 1967
Spanner Hans	Steuerrecht und Geldentwertung DStR 75, 471 ff
Spitaler Armin	Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im Steuerrecht StbJb 57/58 S. 144 ff
Spitaler Armin	Wandlungen im Steuerrecht StbJb 60/61, S. 379 ff
Spörlein Peter	Der Einfluß der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes auf das Steuerrecht Würzburg 1967 Diss
Stähler Bernhard	Beitrag zur Abgrenzung des Steuer- begriffs Münster 1955 Diss
Starck Christian	Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, in: Verfassung, Verwal- tung, Finanzen, Festschrift für Gerhard Wacke, S. 193 ff Köln-Marienburg 1972

- | | |
|-------------------|---|
| Stein Ekkehart | Lehrbuch des Staatsrechts
Tübingen 1968 |
| Stein Erwin | Zur Wandlung des Eigentumsbegriffs, in:
Festschrift für Gebhard Müller,
Tübingen 1970 |
| Steinberg Wilhelm | Das Problem der Zumutbarkeit im
Steuerrecht
BB 68, 433 ff |
| Stern Klaus | Gedanken über den wirtschaftslenkenden
Staat aus verfassungsrechtlicher Sicht
DÖV 61, 325 ff |
| Stem Klaus | Der Rechtsstaat
Krefeld 1971 |
| Stohlmann Alfred | Die Unbestimmtheit der Begriffe
"Rechtsstaat" und "freiheitlich demo-
kratische Grundordnung" in der Rspr
des BVerfG
Münster 1965 |
| Strauß Reinhold | Die Abgaben der Ausgleichseinrichtungen
im System des allgemeinen Abgabenrechts
Erlangen-Nürnberg 1973 Diss |
| Strickrodt Georg | Die Finanzverfassung des Bundes als
politisches Problem
Tübingen 1951 |
| Strickrodt Georg | Finanzrecht
Berlin 1975 |

- | | |
|--------------------------------------|--|
| Suhr Dieter | Eigentumsgarantie und Aktieneigentum
Hamburg 1966 |
| Teufel Guenter | Inflation und Steuerrecht
Kiel 1974 |
| Tipke Klaus | Fünfzig Jahre Reichsabgabenordnung
AÖR 94 (1969), 224 ff |
| Tipke Klaus | Der Plan der Zusammenführung steuer-
beratender Berufe zu Einheitsberufen
StuW 71, Sp 215 ff |
| Tipke Klaus | Anwendung des Gleichheitssatzes im
Steuerrecht - Methode oder irrationale
Spekulation
BB 73, 157 ff |
| Tipke Klaus | Das Steuerrecht in der Rechtsprechung
JZ 75, 558 ff |
| Tipke Klaus - Kruse Heinrich Wilhelm | Reichsabgabenordnung
Köln 1976 |
| Tipke Klaus | Steuerrecht, 5. Auflage
Köln 1978 |
| Vogel Klaus | Verwaltungsrecht und Allgemeines
Abgabenrecht
DVBl 62, 435 ff |
| Vogel Klaus | Steuerrecht und Wirtschaftslenkung,
in: Jahrbuch der Fachanwälte für
Steuerrecht
1968/69, 225 ff |
| Vogel Klaus | Finanzverfassung und politisches Er-
messen
Karlsruhe 1972 |

Vogel Klaus	Zur Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht StuW 1977, S. 97 ff
Wacke Gerhard	Das Finanzwesen der Bundesrepublik. Tübingen 1950
Wacke Gerhard	Die Finanzverfassung DÖV 55, 577 ff
Wacke Gerhard	Staatsrechtliche Prüfung der Zusatzsteuer, Kritische Untersuchung Köln 1957
Wacke Gerhard	Verfassungsrecht und Steuerrecht StbJb 66/67, 75 ff
Wackernagel Jacob	Über die Steuergerechtigkeit Basel 1956
Wagner Adolf	Finanzwissenschaft, 2. Teil 2. Auflage Leipzig 1890
Wagner Franz W.	Einkommenbesteuerung und Inflation StuW 76, 228 ff
Wallis Hugo von	Geldentwertung und Besteuerung DStR 75, 271 ff
Wallis Hugo von	Geldwertänderung und Steuerrecht DB 73, 842 ff
Weber Harald	Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unter- nehmer Frankfurt 1971

- Weber Werner Eigentum und Enteignung in:
Neumann/Nipperdey/Scheuner: Die
Grundrechte II S. 331 ff
Berlin 1954
- Weber Werner Das BVerfG und die Steuerordnung
AÖR 90 (1965) S. 452 ff
- Weber Werner Öffentlich-rechtliche Rechtsstellungen
als Gegenstand der Eigentumsgarantie
in der Rechtsprechung
AÖR 91 (1966), 382 ff
- Weber Werner Kritische Bemerkungen zur Rspr der
BVerfG in Steuersachen
StbJb 67/68 S. 95 ff
- Weber - Fas Rudolf Verfassungsrechtsprechung zum Steuer-
recht
Frankfurt 1971
- Weber - Fas Rudolf Finanzgerichtsbarkeit im freiheit-
lichen Rechtsstaat
NJW 75, 1945 ff
- Weber - Behrens - Klunsinger Einführung in das besondere
Steuerrecht; Band 1: Steuern vom Ein-
kommen und Vermögen
München 1975
- Wehrhahn Herbert Systematische Vorfrage einer Auslegung
des Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes
AÖR 82 (1957), 250 ff
- Witte Leo Leistung muß sich lohnen
DRiZ 75, 229 f

- Wittig Peter BVerfG und Grundrechtssystematik, in:
Festschrift für Gebhard Müller,
S. 575
Tübingen 1970
- Wöhe Günter Steuern als Mittel der Wirtschafts-
politik
Steuerkongreß-Report 1975, S. 169 ff
- Zacher Hans Friedrich Freiheitliche Demokratie
München, Wien 1969
- Zacher Hans Friedrich Soziale Gleichheit
AÖR 93 (1968), 341 ff
- Zeppernick Ralf Staat und Einkommensverteilung
Tübingen 1976
- Zuck Rüdiger Die Verfassungsbeschwerde
München 1973
- Zuck Rüdiger Der parlamentarische Gesetzgeber -
ein Garant der Freiheit?
NJW 79, 1681 ff
- Zuck Rüdiger Das BVerfG als Dritte Kammer
ZRP 78, 189 ff
- Zuck Rüdiger Die Stellung des BVerfG im Ver-
fassungsgefüge
DVBl 79, 383 ff

"Die politische Tendenz unserer Zeit geht darauf aus, die Wichtigkeit des Einzelmenschen zu verringern. Bei der Zerreibung des Individuums zum Nichts wirkt am stärksten die Steuerwalze".

C. Northcote Parkinson
1960

EINLEITUNG

Unsere gesamte Rechtsordnung untersteht unserer Verfassung, dem Grundgesetz, "die Gesetzgebung ist an die verfassungsmäßige Ordnung....gebunden" (Art 20 III GG).

Bis zur Gültigkeit dieses - für uns heute selbstverständlichen-Satzes im Steuerrecht war ein sehr langer Weg. Zu einer Zeit, als im übrigen die Gesetzgebung und Verwaltung an Verfassungsgrundsätzen und Grundrechten gebunden war, schien das Steuerrecht von diesem Grundsatz noch eine Ausnahme zu machen. Noch 1960 schrieb Spitaler¹⁾, daß er den Eindruck habe, daß dem Steuerrecht die Anpassungen an das Verfassungsrecht mühsam abgerungen werden müssen.

Dabei sind gerade die öffentlichen Abgaben und Steuern wesentlich älter als jede Gesetzgebung, Gerloff behauptet sogar, sie sind so alt wie das menschliche Zusammenleben überhaupt²⁾.

1) Wandlungen im Steuerrecht, StbJb 60/61, 379 ff, 408

2) Die Entstehung der öffentlichen Finanzwirtschaft, S. 48
Gerloff beschreibt hierin anhand der bei Naturvölkern in Ozeanien und Afrika gemachten Beobachtungen, wie bereits bei diesen primitiven Stämmen sich ein Finanzsystem aus dem ursprünglichen Beuteteilrecht der Gemeinde entwickelte, wobei die ersten Abgaben Nahrungsmittel zum Unterhalt des Häuptlings darstellten

Erst zur Zeit der Landstände¹⁾ hatten diese erstmals ein Steuerbewilligungsrecht, d.h. der Herrscher konnte nur mit der jeweiligen Zustimmung der Landstände Steuern erheben²⁾. Hierbei darf jedoch nicht übersehen werden, daß die damaligen Haupteinnahmequellen der Herrscher die Regalien und Domänen bildeten und die Steuern³⁾ nur subsidiär waren, so daß schon aufgrund der geringeren Bedeutung der Steuer in der damaligen Zeit die Frage nach den Grenzen der Besteuerung nicht im Vordergrund stand. Rechtsprobleme, die den Schutz der Abgabepflichtigen vor übermäßiger Besteuerung betrafen, stellten sich aufgrund dieses Steuerbewilligungsrechts zu jener Zeit nicht; die Steuererhebung wurde als Vertrag zwischen Herrscher und Landstände angesehen⁴⁾. Hieraus entwickelte sich auch die "Äquivalenztheorie", die die Steuer als Gegenleistung für staatliche Leistungen begreift, "da der Bürger nicht mehr lediglich als Untertan gilt, sondern auch seinerseits die Dienste des Staates in Anspruch nimmt".⁵⁾

-
- 1) Einzelheiten siehe etwa Oestreich, Ständetum und Staatsbildung in Deutschland, Der Staat, Bd. 6 (1967), 61 ff, insbesondere 66 ff
 - 2) Schick, Wirtschaftslenkung durch Steuern, Jahrbuch der Absatz- und Verbrauchsforschung 1975, S. 327 dieses Steuerbewilligungsrecht den Anfang der Entwicklungsgeschichte zur parlamentarischen Demokratie und es ist sicher bezeichnend, daß sie beim "schärfsten Eingriff in die wirtschaftliche Freiheit" einsetzte
 - 3) Das Wort Steuern stammt vom Althochdeutschen stiura= Beihilfe
 - 4) Spangenberg, Vom Lehnstaat zum Ständestaat, S. 149
 - 5) Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, S. 43; vgl. auch die Formulierung in Art. 101 der Französischen Verfassung von 1793: "Kein Bürger ist von der ehrenvollen Verpflichtung ausgeschlossen, zu den öffentlichen Lasten beizusteuern"

"Schutz der Steuerzahler" bedeutete damals, daß die Landstände nicht nur die Steuern bewilligen, sondern auch die aus den Steuermitteln zu bestreitenden Aufgaben genehmigen mußten. Besonders nach dem Wiener Kongreß entbrannte daher der Kampf, um in den einzelnen Landesverfassungen nicht nur das Steuerbewilligungsrecht, sondern auch das Ausgabenfestsetzungsrecht für die Landtage zu verankern¹⁾. Um sicherzustellen, daß die Steuern auch tatsächlich für den genehmigten Zweck verwendet wurden, wurden die Steuern sogar zum Teil in ständischen Steuerkassen zurückgehalten, um auf diese Weise die Steuerpflichtigen davor zu schützen, daß sie für denselben Aufgabenbereich ein zweites Mal Steuern zahlen müssen²⁾.

Auch in der konstitutionellen Monarchie einschließlich des Deutschen Reiches 1871-1918 wurde die Etatgesetzgebung als Vereinbarung zwischen der königlichen Regierung und der Volksvertretung angesehen³⁾. Als ausreichender Schutz für die Steuerzahler wurde die Zustimmungspflicht des Parlaments angesehen, da dieses als Vertretung der Bürger - jedenfalls nach damaliger Ansicht - die Interessen und Rechte der Bürger nicht unzumutbar beeinträchtigte und deren Rechte nicht verletzen würden⁴⁾. Infolgedessen

1) Eine genaue Untersuchung der Landesverfassungen unter dem Blickwinkel, inwieweit in der Verfassung den Landtagen / Ständen nur ein Steuerbewilligungsrecht und inwieweit auch Mitwirkung bei der Festsetzung der Staatsausgaben - getrennt nach Mitwirkungsrechten nur bei aus Steuermitteln zu bestreitenden Ausgaben und Mitwirkungsrechten bei der Festsetzung der gesamten Steuerausgaben - zugestanden wurde, siehe bei Friauf, Der Staatshaushaltsplan im Spannungsfeld zwischen Parlament und Regierung, Bd. 1, S. 39-57

2) Moser, Von der Landeshoheit in Steuer-Sachen, 11. Cap. §2, S. 648

3) Mayer-Anschütz, Lehrbuch des Deutschen Staatsrechts, S. 890, 897

4) Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 43 verweist darauf, daß es "schlechterdings unvorstellbar erschien, daß vom Parlament geprüfte und bewilligte Steueranforderungen die Rechtssphäre der Bürger rechtswidrig beeinträchtigen könnten", da "das Parlament als Hüter der Verfassung nur die Interessen der Gesellschaft... wahrnahm".

schien es auch gerechtfertigt, daß damals Inhalt und Grenzen der Besteuerung nicht durch verfassungsrechtliche Garantien abgesichert wurden.

Die Steuerrechtswissenschaftler sahen die damalige Steuererhebung zwar auch "in allen Stücken obrigkeitlich"¹⁾ an, dennoch bezeichnete sie Ottmar Bühler²⁾ als rechtsstaatlich. Er stützte diese Ansicht darauf, daß "seit der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts fast überall in Deutschland ein geordneter Rechtsweg eingeführt war".³⁾

So sicher auch feststehen mag, daß Rechtsstaat ohne formelle Institutionen nicht denkbar ist, ein Rechtsweg vorhanden sein muß, auf dem der Bürger "sein Recht" verfolgen kann, so kann er sich doch nicht in formellen Garantien erschöpfen. Um von "rechtsstaatlich" reden zu können, muß die Verfassung dem Bürger auch materielle Rechte geben, hiervon kann aber in der Zeit der konstitutionellen Monarchie keine Rede sein⁴⁾.

Das preußische Oberverwaltungsgericht hat allerdings bereits in jener Zeit eine - wenn auch sehr formale - Grenze gesetzt, als es entschied, daß eine Steuer dann nicht gerechtfertigt sei, wenn sie "das Wesen einer Steuer nicht mehr hätte".⁵⁾ Für das ProVG kam hierfür allerdings

1) Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, S. 41

2) Bühler, Finanzgewalt im Wandel der Verfassungen, in: Festschrift für Richard Thoma, S. 5

3) a.a.O.

4) Bühler a.a.O., S. 13 f bezeichnet daher - von seinem Rechtsstaatsbegriff nur konsequent - in Bezug auf das Steuerrecht auch das 3. Reich - zumindest in der Friedenszeit - als "im ganzen" (!) rechtsstaatlich, da auch zu dieser Zeit der Rechtsweg den Bürgern offenstand

5) ProVG, 30.5.1916, PrVB1 38, S. 116

nur die "Erdrosselungssteuer" in Frage, die "nach ihrer Gestaltung und Höhe die Absicht erkennen lasse , die für steuerpflichtig erklärten Vorgänge unmöglich zu machen".¹⁾

In der Weimarer Republik verlor das Parlament seine Stellung als "Gegenspieler" zum Herrscher und die von ihm eingesetzte Regierung, das Parlament selbst bestimmte mit seiner Mehrheit, wer die Regierung bildet. Gleichzeitig mußte sich auch das Verhältnis Parlament - Volk ändern. Wahrte es bisher die Rechte des Volkes gegenüber Herrscher und Regierung, übte es nun selbst die gesamte Staatsgewalt aus, freilich legitimiert durch freie, geheime Wahlen. Hierdurch war natürlich das Parlament selbst zur "Bedrohung von Freiheit und Eigentum" geworden²⁾. Obwohl es deshalb logisch erschienen hätte, entsprechende Sicherungen der Rechte der einzelnen Bürger in der Verfassung zu verankern³⁾, gingen die Verfassungsgeber weiter von der Unfehlbarkeit der gesetzgeberischen Gerechtigkeit aus⁴⁾. Die beste Sicherung des Volkes vor übermäßiger Belastung durch Parlament und Regierung sah man im übrigen in der Möglichkeit des Volkes, andere

-
- 1) Das PrOVG a.a.O. erkannte allerdings selbst die Bezeichnung "Erdrosselungssteuer" als einen Widerspruch in sich selbst, da entweder eine "wirkliche Steuer" oder eine "auf die Unterdrückung des Gewerbes gerichtete Maßnahme" vorliegt
 - 2) Selmer, a.a.O., S. 45. Bezeichnend in diesem Zusammenhang der Titel eines Vortrages von Zack auf dem 40. Deutschen Anwaltstag am 1.6.79: "Der parlamentarische Gesetzgeber - ein Garant der Freiheit?", abgedruckt in NJW 79, 1681 ff
 - 3) vgl. hierzu Scheuner, Grundlagen und Art der Enteignungsentschädigung, in: Verfassungsschutz des Eigentums, S. 63 ff, 91 FN 64
 - 4) C. Schmitt, Das Reichsgericht als Hüter der Verfassung, in: Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Reichsleben, 1. Bd. Öffentliches Recht, s. 156

Abgeordnete zu wählen, so daß die Gewählten sich durch ihre Politik stets aufs Neue das Vertrauen des Volkes verdienen mußten¹⁾.

Die Weimarer Verfassung enthielt zwar Grundrechte, die aber nur nach Maßgabe der Gesetze galten, also der Disposition des Parlaments unterlagen²⁾. Da die Steuererhebung nun "normaler Gesetzgebung" entsprach, konnte von grundrechtlichen Schranken der Abgabenerhebung, z.B. durch eine Eigentumsgarantie, nicht die Rede sein. Sofern sich die Literatur zu dieser Zeit mit dem Thema "Grenzen der Besteuerung" befaßte, geschah dies aus einem volkswirtschaftlichen Blickwinkel heraus³⁾.

In formeller Hinsicht trat freilich 1919 mit der Verabschiedung der Reichsabgabeordnung eine Verbesserung ein. Ottmar Bühler lobte sogar überschwenglich, daß durch die Reichsabgabeordnung "das Verhältnis des Bürgers zur Steuergewalt im Sinne eines wohl überlegten Ausgleichs zwischen einer rechtsstaatlich - individualistischen und einer fiskalisch-sozialistischen Ausgestaltung geregelt ist"⁴⁾.

In Wahrheit brachte - materiell gesehen - die Weimarer Republik keine wirksamen grundrechtlichen Garantien des einzelnen Bürgers vor übermäßiger Besteuerung.

Daß das Dritte Reich nicht daran dachte, der Steuergesetzgebung Verfassungsschranken aufzuerlegen, leuchtet ein.

1) vgl. Paulick, Die verfassungsrechtlichen Bindungen des Gesetzgebers beim Erlass von Steuergesetzen, ZgStW 109 (1953), 483 ff, 494

2) siehe hierzu z.B. Selmer, a.a.O., S. 44 und Roth, a.a.O., S. 11

3) siehe hierzu z.B. Heller, Festschrift für Georg v. Schanz, Bd. 2, S. 87 ff, der hierbei insbesondere dafür eintrat, daß nicht die Steuerlast allein betrachtet wird, sondern die hiermit erbrachten Leistungen zu berücksichtigen sind. (a.a.O., S. 106 f); Gerloff, Die Grenzen der Besteuerung, in: Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart, Bd. 4, S. 162 ff

4) Bühler, a.a.O., S. 6

Man sann eher über neue "steuerpolitische Ideale" nach, nämlich auch das Steuerrecht der politischen und weltanschaulichen Zielrichtung unterzuordnen, wobei hierfür ausdrücklich auch "eine bis zur Enteignung fortschreitende Vermögensabgabe" akzeptiert wurde¹⁾.

Bühler konnte daher 1949 in seinem Aufsatz "Finanzgewalt im Wandel der Verfassung" zu Recht resümieren: "Verfassungsrecht vergeht - Steuerrecht besteht"²⁾.

Im selben Jahr wurde allerdings mit Verabschiedung des Grundgesetzes, wie eingangs zitiert, die Gesetzgebung der Verfassung unterstellt. Galten bisher die Grundrechte nur im Rahmen der Gesetze, so wurde nun die Reihenfolge umgedreht, die Gesetze gelten nun im Rahmen der Verfassung³⁾.

Hiermit wurde auch das Steuerrecht, das sich weitgehend selbständig entwickelt hatte, gebunden. Dennoch fiel es

-
- 1) Ebenso allerdings Mann, der 1935 in die Vereinigten Staaten emigriert war, der in seiner 1937 erschienenen Schrift, Steuerpolitische Ideale, S. 344 formuliert: "Auch bevölkerungspolitischen, sozialhygienischen und kulturpolitischen Programmen kann die Steuerpolitik nutzbar gemacht werden... Sie muß daher Vollstreckerin des allgemeinen politischen Willen sein".
 - 2) Bühler, a.a.O., S. 3; dieses Wort geschah an Anlehnung an Otto Mayer, der angesichts der Tatsache, daß in Frankreich seit 1789 verschiedene Verfassungen verabschiedet wurden, aber dennoch immer dasselbe Verwaltungsrecht galt, im Vorwort zur 3. Auflage seines Verwaltungsrechtsbuches bemerkte: "Verfassungsrecht vergeht - Verwaltungsrecht besteht".
 - 3) vgl. hierzu Bettermann, Grenzen der Grundrechte, S. 6 und Krüger, Die Einschränkung von Grundrechten nach dem Grundgesetz, DVBl 50, 626. Dies ist der wichtigste Unterschied zwischen beiden Verfassungen, ansonsten kann von einem "grundsätzlichen Neuansatz" selten gesprochen werden, wie Schick in seinem Vergleich "Bonner Grundgesetz und Weimarer Verfassung - heute", AöR 94 (1964), S. 353 ff, 361 feststellt

anfangs schwer, die verfassungsrechtliche Bindung der Steuergewalt anzuerkennen¹⁾. Man blickte zu sehr auf die besonderen Kompetenzvorschriften der Art 105 ff GG und glaubte hierin ein Indiz für die Sonderstellung von Steuergesetzen gegenüber den übrigen Gesetzen zu erkennen²⁾. Das Steuerrecht galt daher weiterhin als "offene Flanke"³⁾ gegenüber den Grundrechten, insbesondere der Eigentumsgarantie.

Inzwischen hat sich die Erkenntnis durchgesetzt, daß auch - oder vielleicht gerade - in einer parlamentarischen Demokratie der einzelne Bürger grundrechtlichen Schutz gegen die Gesetzgebungshoheit des Parlaments benötigt und daß hiervon am wenigsten die Steuergesetzgebung eine Ausnahme machen darf. Denn ansonsten ließe sich unser auf Freiheit und Eigentum basierendes System durch die Steuer ohne jegliche Verfassungsänderung aus den Angeln heben.

Es ist natürlich, daß aufgrund der jungen Entwicklung noch vielfach Unklarheit über den Umfang des Grundrechtsschutzes des einzelnen Bürgers gegen die Steuergewalt des Staates besteht. Strittig ist besonders die Frage, inwieweit die Eigentumsgarantie die Art 14 GG gegen die Auferlegung von Steuern schützt.

Sind diese Problembereiche seit längerem zumindest erkannt und auch bereits Lösungsansätze gewonnen, so zeigt sich neuerdings, daß der Grundrechtsschutz unvollkommen erscheint, wenn sich der Vorwurf eines Verfassungsverstößes nicht gegen einzelne Rechtsvorschriften, sondern einen

1) Selmer, Finanzordnung und Grundgesetz, AÖR 101 (1976), S. 239 spricht von der "splendid isolation" der Steuergesetzgebung, aus der sie das BVerfG in 20 Jahren schrittweise herausgeführt hat.

2) vgl. Friauf, Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStZ A 75, S. 360 f

3) Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, S. 169; Ballewstet, Wirtschaftsverfassungsrecht, in: Bettermann/Nipperdey/Scheuner, Die Grundrechte, Bd. III 1, S. 39

Rechtskomplex richtet. Dies tritt besonders im Steuerrecht zu Tage, da der Staat seinen Steueranspruch durch eine Vielzahl von Steuern verwirklicht. Eine isolierte Betrachtung der einzelnen Steuern kann hierbei nicht den nötigen Grundrechtsschutz garantieren, entscheidend ist die Gesamtsteuerbelastung.

Die vorliegende Arbeit will daher versuchen, Grundsätze herauszuarbeiten, die eine Gesamtbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht erfüllen muß. Es soll also geprüft werden, inwieweit trotz Verfassungsmäßigkeit der einzelnen Steuern eine Verfassungswidrigkeit der Gesamtsteuerbelastung gegeben sein kann.

Diese Verfassungsmäßigkeit der Gesamtsteuerlast wird an den Grundrechten der Berufsfreiheit (Art 12), Eigentumsgarantie (Art 14) und allgemeine Handlungsfreiheit (Art 2) sowie dem Gleichheitssatz (Art 3) und dem Rechtsstaatsprinzip (Art 20) zu messen sein. Diese Prüfung bildet daher auch den Hauptteil der Arbeit, wobei die Auseinandersetzung mit der Eigentumsgarantie im Mittelpunkt stehen wird.

Eine weitere Frage schließlich betrifft den verfassungsgerichtlichen Rechtsschutz: welche Probleme entstehen bei einer Verfassungsbeschwerde, die sich gegen die kumulativen Wirkungen mehrerer Steuergesetze richtet?

A) DER VERFASSUNGSRECHTLICHE STEUERBEGRIFF

Bevor die verfassungsrechtlichen Bindungen und Grenzen der Steuererhebung herausgearbeitet werden, ist die Klärung des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs notwendig. Aus dem Steuerbegriff selbst kann sich nämlich ein Verfassungsschutz für den einzelnen Bürger ergeben, der Steuerbegriff begrenzt staatliches Handeln um der Freiheit des Bürgers willen¹⁾.

Auch wenn der Steuerbegriff nur dienende Funktion hat²⁾, ist daher seine inhaltliche Klärung Voraussetzung für die Behandlung der Grundrechtsranken von Steuern.

I) Verfassungsrang des § 1AO (§ 3 AO 77)

Das Grundgesetz enthält keine Definition des Steuerbegriffs; Art. 105 ff GG behandeln lediglich die Steuerkompetenzen und die Verteilung der Steuern zwischen Bund, Ländern und Gemeinden. Während die früheren deutschen Verfassungen nur allgemein das staatliche Finanzsystem

-
- 1) vgl. Kirchhof-Walter, Die verfassungsrechtliche Problematik des rückzahlbaren Konjunkturzuschlags NJW, 70, 1581; Christian Starck, Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, in: "Verfassung, Verwaltung, Finanzen, Festschrift für Gerhard Wacke", bringt auf S. 194 das Beispiel der badischen Weinabgabe, die das BVerfGE 7, 244 ff als Steuer einstufte, mit der Folge, daß aufgrund des Art. 105 GG (Umsatzsteuer Bundeskompetenz) die Erhebung der badischen Weinabgabe verfassungswidrig war und die Betroffenen von der Weinabgabepflicht frei wurden.
 - 2) Kloepfer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, StuW 72, 177, der deshalb eine "isolierte" Definition des Steuerbegriffs nicht für förderlich hält.

ansprachen¹⁾, nennt hierbei das Grundgesetz konkrete Steuerarten und nicht nur allgemeine Richtlinien. Hiermit konnte sicherlich nur eine verfassungsrechtliche Festlegung des bisherigen Steuersystems gemeint sein²⁾, da der Verfassungsgeber bei Aufzählung der Steuern diese nur im hergebrachten Sinne verstanden haben kann.

Andererseits beinhaltet bereits die Abgabenordnung von 1919 in § 1⁵⁾ - in der AO 77 § 3⁶⁾ - eine Legaldefinition des Steuerbegriffs, so daß sich natürlich

1) siehe z.B. Weimarer Verfassung:

Art. 83: "Die Zölle und Verbrauchssteuern werden durch Reichsbehörden verwaltet. Bei der Verwaltung von Reichsabgaben durch Reichsbehörden sind Einrichtungen vorzusehen, die den Ländern die Wahrung besonderer Landesinteressen auf dem Gebiete der Landwirtschaft, des Handels, des Gewerbes und der Industrie ermöglichen".

Art. 84: "Das Reich trifft durch Gesetz die Vorschriften über:

1. die Einrichtung der Abgabenverwaltung der Länder, soweit es die einheitliche und gleichmäßige Durchführung der Reichsabgabengesetze erfordert;
2. die Einrichtung und Befugnisse der mit der Beaufsichtigung der Ausführung der Reichsabgabengesetze betrauten Behörden;
3. die Abrechnung mit den Ländern;
4. die Vergütung der Verwaltungskosten bei Ausführung der Reichsabgabengesetze".

2) Gerhard Wacke, Die Finanzverfassung, DÖV 55, 579

3) § 11 I AO:

"Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft".

6) § 31 I AO 77:

"Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein".

die Frage stellt, welcher Stellenwert dem Steuerbegriff der AO bei Bestimmung des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs zuzumessen ist.

Verschiedentlich wird dem § 1 AO (§ 3 AO 77) selbst Verfassungsrang zugeschrieben¹⁾. Konsequenterweise wird hierbei gefordert, daß der Inhalt des Steuerbegriffs der Abgabenordnung nur durch eine Grundgesetzänderung gem. Art. 79 GG abgeändert werden kann²⁾.

Der BFH und das BVerfG werden zwar von den Befürwortern der Verfassungsrang-Theorie für ihre Ansicht als Beleg zitiert³⁾, dies ist jedoch unrichtig. Der BFH formuliert vielmehr ausdrücklich in einer Entscheidung⁴⁾, "bei der Übertragung dieser Definition (des § 1 AO, Anm. des Verfassers) in die Begriffsbildung des GG darf nicht übersehen werden, daß § 1 AO als Vorschrift des einfachen Rechts⁵⁾ nicht dazu bestimmt war und dazu bestimmt sein konnte, eine allgemein und im

-
- 1) Mattern: Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz, BB 70, 140 G; Hamann-Lenz, Grundgesetz, Art. 105 Anm. A2; Hamann, Gewerbelohnsummensteuer und GG, FR 62, 261; Müller, Der Steuerbegriff des Grundgesetzes, BB 70, 1108; Wacke, Verfassungsrecht und Steuerrecht, StbJb 66/67, 88; Strickrodt, Die Finanzverfassung des Bundes als politisches Problem 1951, 10, 15; Tipke-Kruse, Kom. zur RAO, § 1 Rdnr. 1; Kruse, Steuerrecht I, 16; Wacke, Das Finanzwesen der Bundesrepublik, S. 64
 - 2) Vgl. Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung, § 1 Rdnr. 1; Strickrodt a.a.O., 15; Wacke, a.a.O., S. 88, Mattern a.a.O.
 - 3) Insbesondere BVerfGE 3, 407 (435); 7, 244 (251); 14, 76 (91); 16, 306 (317); 29, 402 (408) und BFH BStBl 64 III 47 (50); 73 II 94
 - 4) BStBl 73 II 94 (95)
 - 5) Hervorhebung durch den Verfasser

besonderen auch für den Rechtsgesetzgeber verbindliche Definition des Steuerbegriffs zu geben".

Auch das BVerfG spricht nicht vom Verfassungsrang des § 1 AO, sondern lediglich davon, daß das Grundgesetz denselben Steuerbegriff wie die Abgabenordnung verwendet¹⁾.

Dieser Ansicht, daß § 1 AO Verfassungsrang besitzt, kann auch nicht zugestimmt werden²⁾. Formelles Verfassungsrecht außerhalb des Grundgesetzes ist nicht möglich³⁾.

-
- 1) Vgl. BVerfGE 3, 407 (435): "Wenn das Grundgesetz den Begriff "Steuern" verwendet, so ist davon auszugehen, daß es ihn in diesem Sinne (des § 1 AO, Anm. d. Verf.) meint" und BVerfGE 7, 244: "Die im deutschen Steuerrecht eingebürgerte Begriffsbestimmung der Steuer, die in der gesetzlichen Definition des § 1 AO ihren Niederschlag gefunden hat, gilt auch für das Grundgesetz".
 - 2) Gegen einen Verfassungsrang des § 1 AO: Vogel, Verwaltungsrecht und Allgemeines Abgabenrecht, DVBl 62, 442; Koch, in Becker-Riewald-Koch, Reichsabgabenordnung § 1 Anm. 2; Spanner, in Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kom. zur RAO, § 1, Rdnr. 4; Schick, Bonner Grundgesetz und Weimarer - heute AöR 94 (1969), S. 385, FN 136; Klein, Gleichheitssatz und Steuerrecht, S. 33; Sälzer, Aspekte verfassungsrechtlicher Problematik der Kircheneinkommensteuer, NJW 70, 170, v.d. Heydt, Die verfassungsrechtliche Beurteilung der Wirtschaftslenkung durch Steuergesetzgebung, S. 21. Paulick, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, S. 57, F.a. Freiherr von der Heydt, Grundgesetz und konfiskatorische Steuern, in: Festschrift für Heinz Paulick zum 65. Geburtstag, S. 270
 - 3) vgl. Schick, a.a.O., S. 356, der - wenn auch im Zusammenhang mit der Frage des Fortgeltens von Vorschriften der Weimarer Verfassung betont, "daß die Schöpfer des Bonner Grundgesetzes trotz der außergewöhnlichen Situation, in der sie sich befanden, für sich das ausschließliche Recht in Anspruch nahmen, formelles Verfassungsrecht für diesen Staat zu erschaffen".

Durch einen solch formalistischen Standpunkt soll dem hintergründigen Problem, ob auch materielles Verfassungsrecht außerhalb der Verfassung möglich ist, nicht ausgewichen werden. Wenn § 1 AO (§ 3 AO 77) aber materielles Verfassungsrecht außerhalb der Verfassung beinhalten sollte, so wäre dies nur über den Fall des Gewohnheitsrechts denkbar¹⁾. So versucht Kruse²⁾, den Verfassungsrang des § 1 AO damit zu begründen, daß der Steuerbegriff des § 1 AO "sich im Laufe der Zeit derart eingebürgert" habe und hierdurch "gewohnheitsrechtlich zu Verfassungsrang erstarkt" sei.

Dies überzeugt nicht, da über den Steuerbegriff des § 1 AO wegen des Merkmals "zur Erzielung von Einkünften" seit jeher Uneinigkeit bestand. Mit Recht weist aber Selmer³⁾ darauf hin, daß Gewohnheitsrecht nur entstehen kann, wenn eine gemeinsame Rechtsüberzeugung aller Beteiligten einer ständigen Übung unterliegt.

Daß § 1 AO keinen Verfassungsrang hat, zeigt auch ein Umkehrschluß, den Vogel/Walter⁴⁾ anstellen: eine Streichung des § 1 AO würde nicht bedeuten, daß es keinen verfassungsrechtlichen Steuerbegriff mehr gäbe und deshalb keine Steuergesetzgebung mehr möglich wäre.

1) Näheres hierzu siehe Hamann-Lenz, Grundgesetz, Einführung, S. 38

2) Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung § 1 Rdnr. 1; Steuerrecht I, S. 16

3) Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 77 f

4) Vogel/Walter, in: Bonner Kommentar, Art. 105, Rdnr. 32.

Den Befürwortern der These, daß § 1 AO Verfassungsrang habe, kann nur insoweit zugestimmt werden, daß eine einfache Gesetzesänderung des § 1 AO, wie sie auch erst jüngst in der AO 77 erfolgte, den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff nicht berühren kann. Möglich wäre nur, daß hierdurch der verfassungsrechtliche Steuerbegriff und der Steuerbegriff des § 1 AO inhaltlich differieren.

§ 1 AO (§ 3 AO 77) ist nicht "der" verfassungsrechtliche Steuerbegriff, er ist aber Ausgangspunkt und wichtigstes Auslegungskriterium bei Bestimmung des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs¹⁾.

II) Inhalt des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs

Da der verfassungsrechtliche Steuerbegriff unstreitig beinhaltet, "daß Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen, von einem öffentlichen - rechtlichen Gemeinwesen allen auferlegt werden, auf die der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz der Leistungspflicht knüpft"²⁾, soll hier

1) Vogel/Walter, in: Bonner Kommentar, Art. 105, Rdnr. 33; Starck, a.a.O., S. 196f; Selmer, a.a.O. S. 79; Klein, a.a.O., S. 33; Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 105, Rdnr. 16; Friauf, Die Finanzverfassung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Band II, S. 304

2) Daß auch die übrigen Tatbestandsmerkmale des Steuerbegriffs Anlaß zu verschiedener Auslegung geben können, zeigte erst jüngst die Entscheidung von BVerfG NJW 79, 859ff, in der Richter Hirsch in einem Sondervotum die Meinung vertrat, daß es sich bei Abgaben gem. §9 SchlHKAG iVmentsprechenden Satzungen nicht um Steuern handelt, da ein wesentliches Merkmal der Steuer nicht vorliegt, nämlich, daß die Entstehung nur davon abhängig ist, daß der Steuerpflichtige den Tatbestand erfüllt, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

- um nicht den Rahmen der Arbeit zu sprengen - nur auf den strittigen Punkt eingegangen werden: Inwieweit gehört zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff ein "Einnahmeerzielungszweck"?

Mit dem Begriff "Steuer" war immer verbunden, daß die als Steuer erhaltenen Gelder der Staat (oder Regent) für die Aufgaben zugunsten der Allgemeinheit verwendet. J.J. Moser gab wohl die kürzeste Definition für Steuern überhaupt, als er diese als "Geldbeträge von Untertanen zu gemeinen Ausgaben"¹⁾ bezeichnete.

Die Formulierung "zur Erzielung von Einkünften" im Steuerbegriff der RAO 1919 ging auf Otto Mayer²⁾ zurück und hatte nicht den Sinn, ausschließlich finanzpolitisch motivierte Abgaben dem Steuerbegriff zu unterstellen. Vielmehr sollte dieses Merkmal der Abgrenzung von Geldstrafen, Kostenersatz, Gebühren dienen und deutlich machen, daß im Gegensatz zu diesen bei der Steuer eine "Losgelöstheit von bedingenden Zusammenhängen"³⁾ besteht. Als Enno Becker diese Formulierung bei Schaffung der RAO übernahm, wollte er damit auch diese Rechtsauffassung⁴⁾ darstellen, trug aber mehr

1) Moser, Von der Landeshoheit in Steuer-Sachen, 1.Cap., § 3, S. 3

2) Deutsches Verwaltungsrecht, Band 1, S. 331

3) Otto Mayer, a.a.O.; Gebühren und Beiträge wurden nicht als effektive Einnahmen, sondern als Vorteilsausgleichung angesehen.

4) Unverständlich die ohne Begründung geäußerte Ansicht von Vogel/Walter, in Bonner Kommentar, Art. 105, Rdnr. 27, daß mit dem von Otto Mayer übernommenen Begriffsmerkmal "zur Erzielung von Einkünften" ursprünglich nur dieser Abgabenzweck vorhanden sein dürfe. Auch der RFH 6, 26; 20, 161 gebrauchte dieses Merkmal nur zur Abgrenzung der Steuern von Ungehorsamsfolgen

zur Begriffsverwirrung als Klarstellung bei.

Unterstellt man - neben dem objektiven "Erfolg" - auch noch einen Einnahmeerzielungszweck, so erhält man einen mit einem subjektiven Element vermischten Steuerbegriff¹⁾.

In der Tat scheint allerdings auch der BFH in verschiedenen Entscheidungen²⁾ auf einen subjektiven Willen des Gesetzgebers abzustellen.

Dies kann indem nicht richtig sein. Der Steuerbegriff ist ein objektiver, der nicht dem subjektiven Willen des Gesetzgebers zur Disposition und damit auch zum Mißbrauch zur Verfügung steht. Insbesondere muß auch die vom Gesetzgeber gewählte Bezeichnung unbeachtlich sein, da diese sonst gewählt werden könnte, um "die Kompetenz zu retten"³⁾.

Objektiver Steuerbegriff fordert eine Definition, bei der aus ihr selbst heraus bestimmt werden kann, ob eine Steuer vorliegt oder nicht⁴⁾.

-
- 1) vgl. Selmer a.a.O., S. 81, der zu Recht feststellt, daß eine Fiskalzweckinterpretation des Steuerbegriffs begriffskonstitutiv auf die subjektive Einnahmeerzielungsabsicht abstellt
 - 2) BFH BStBl 70 II 248: "Daß es sich um ein Steuergesetz handelt, ist in den parlamentarischen Beratungen auch immer wieder zum Ausdruck gekommen" und BFHE 77, 270: "Im übrigen hat der Gesetzgeber in § 203 LAG zum Ausdruck gebracht, daß die Lastenausgleichsabgaben als Steuern zu gelten haben".
 - 3) vgl. hierzu BVerfGE 3, 407 (435); 7, 244 (251), 9, 300; BFH HFR 62, 49; siehe auch Pestalozza, Formenmißbrauch des Staates, S. 39 ff, 153
 - 4) Nicht zugestimmt werden kann daher F.A. Freiherr von der Heydte, a.a.O., S. 270, der meint, "das Grundgesetz ist auf keine Definition des Begriffs "Steuer" festgelegt". Seine Begründung, "das Grundgesetz folge vielmehr der lebenden, sich ständig entwickelnden Rechtssprache auch dann, wenn sich der Inhalt des Steuerbegriffs in der Rechtssprache, sei es durch eine Gesetzesänderung, sei es durch allgemeine stillschweigende Annahme einer bestimmten Auslegung ändert", überzeugt nicht, da Heydte hierbei übersieht, daß ein definitorisch festgelegter Steuerbegriff nicht statisch verstanden werden muß.

Auch der BFH hat 1973 klargestellt, daß es nicht angeht, subjektive Vorstellungen des Gesetzgebers über die Natur eines Gesetzes entscheiden zu lassen, sondern allein das objektive Kriterium, "ob die auferlegte Abgabe zur Erzielung von Einkünften führt"¹⁾. Der scheinbare Widerspruch zu früheren Entscheidungen erklärt sich daraus, daß die damalige Argumentation des BFH nicht die Begründung für das Vorliegen eines Steuergesetzes war, sondern die Bekräftigung des eigenen Standpunkts, daß auch das Parlament richtigerweise das Gesetz als Steuergesetz betrachtete.

Wenn wir das Wesen der Steuer dadurch gekennzeichnet haben, daß sie dem Staat zur Erfüllung seiner Aufgaben dient, so verlangt dies indes nicht, daß jeder andere Zweck als "Mittelbeschaffung" unzulässig wäre. Es ist sogar undenkbar, eine Steuer so auszugestalten, daß sie nicht mindestens mittelbar wirtschafts- und sozialpolitische Auswirkungen hätte, wie bereits sehr früh erkannt wurde²⁾.

Richtigerweise gehört zum Wesen der Steuer, daß Einnahmen erzielt werden. Das gleichzeitige Vorliegen wirtschafts- und sozialpolitischer Motive für die Abgabbeerhebung schließt die Qualifizierung als Steuer nicht aus, wobei

1) BFH BStBl 73 II 93,: "Dabei ist entgegen der Ansicht des Finanzamtes unerheblich, welche Motive den Gesetzgeber bei Verabschiedung dieses Gesetzes geleitet haben. Denn das Erfordernis des Steuerbegriffs... stellt weder auf die Motive und Ziele... des Gesetzgebers ab, noch auf die gewollten oder ungewollten mittelbaren Auswirkungen des Abgabengesetzes, sondern allein darauf, ob die auferlegte Abgabe zur Erzielung von Einkünften führt".

2) Wagner, Finanzwissenschaft, 2. Teil, S. 207, 210; Koch, in: Becker-Riewald-Koch, Abgabenordnung § 1 Anmerk. 3d (2); vgl. hierzu auch BFH BStBl 70 II 248, der auf diese frühzeitige Rolle der Steuer als sozial- und wirtschaftspolitisches Mittel hinweist und ausdrücklich feststellt, daß der Gesetzgeber "sich bei der Erschließung von Steuerquellen über fiskalische Erwägungen hinaus auch von übergeordneten währungs- und wirtschaftspolitischen Zielen leiten lassen darf".

die verschiedenen Ansichten, Einnahmeerzielung müsse Hauptzweck¹⁾, "wesentlicher" Nebenzweck²⁾ oder schlichtweg ein Nebenzweck³⁾ sein, nicht befriedigen, da Zwecke nicht "quantifizierbar" sind und wiederum subjektive Elemente bei einer objektiven Begriffsbestimmung eine Rolle spielen würden⁴⁾.

Im Ergebnis ist daher Klein⁵⁾ zuzustimmen, der Geldleistungen bei Verfolgung wirtschafts- und sozialpolitischer Zwecke als Steuern einstuft, "soweit das d u r c h ⁶⁾ Erzielung von Einkünften geschieht"⁷⁾. Bei dieser Formulierung "durch Erzielung von Einkünften" statt "zur Erzielung von Einkünften" wird auch deutlich, daß das Gegenargument gegen einen "weiten" Steuerbegriff, die "Erdrosselungssteuer" sei unzulässig, nicht entgegensteht, da sie schon begrifflich nicht als Steuer einzustufen ist⁸⁾.

1) BVerfGE 6, 55 (81); 13, 181; 19, 101 (114)

2) Mattern, Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz, BB 70, 1411

3) so bereits BVerfGE 3, 407 (435f), vgl. ferner BVerfGE 13, 331 (345f); 16, 147 (161); 19, 119 (125); 30, 250 (264); 36, 66 (80); BFH BStBl 60 II/174 (175); 68 II 622; 70 II 248; BFHE 92, 475 (501). Im übrigen ist es eher eine Frage der konkreten Formulierung und nicht der praktischen Auswirkungen, ob BVerfG und BFH die Einnahmeerzielung als Nebenzweck bezeichnen oder die wirtschafts- und sozialpolitischen Motive

4) Die Änderung des Wortlautes des Steuerbegriffs in der AO 77 ist daher keine inhaltliche Änderung, sondern nur eine Klarstellung

5) a.a.O., S. 30

6) Hervorhebung durch den Verfasser

7) Der Unterschied zeigte sich deutlich bei dem Konjunkturzuschlag 1970, der rückzahlbar und daher keine Steuer war (BVerfGE 29, 402ff) und dem Stabilitätzuschlag 1973/74, der zu dauernder Einnahme des Staates führte und daher eine Steuer darstellte (BVerfGE 36, 66ff, 71)

8) Vogel, Steuerrecht und Wirtschaftslenkung, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/69, S. 230f bringt als treffendes Beispiel für eine "Erdrosselungssteuer" die Potsdamer Nachtigallensteuer von 1844, deren Höhe schließlich dazu führte, daß keine Nachtigall mehr angemeldet war.

Dieser rein objektive verfassungsrechtliche Steuerbegriff, der - ohne daß er als solcher bezeichnet wird - von BVerfG und BFH in ständiger Rechtsprechung zugrunde gelegt wird¹⁾ bedeutet keine "Ausuferung" der Steuern zu Lasten der Steuerzahler. Das Gegenteil ist richtig: wenn das Steuerrecht ebenso wie jedes andere Gesetz an der Verfassung und den Grundrechten gemessen wird, - also keine "Sonderstellung kraft Tradition" einnimmt, ist die weitherzige Charakterisierung von Abgaben als Steuern für den Bürger nur von Vorteil, Steuereinnahmen - und konsequent auch deren Ausgaben - laufen über die staatlichen oder kommunalen Haushalte und unterliegen damit einer gewissen Transparenz.

Problematisch an den "Sonderabgaben" ist, daß sie sich außerhalb dieser Haushalte bewegen, daß die "Steuerflucht" für bestimmte Abgaben zugleich eine "Haushaltsflucht"²⁾

1) Dies ergibt eine Durchsicht der zu diesem Problemkreis ergangenen Urteile (siehe auch S. 19, FN 1 und 3): in keinem Fall haben BVerfG oder BFH die Steuereigenschaft scheitern lassen, weil der "Einnahmeerzielungszweck" mit der zu prüfenden Abgabe nicht genügend verfolgt wurde. Die Gerichte haben unabhängig von der jeweiligen Formulierung ("Nebenzweck", "vorwiegender Zweck" usw.) einschließlich von BVerfG 16, 147, (161) den tatsächlichen Finanzertrag für den Steuercharakter ausreichen lassen. Die Verneinung des Steuercharakters der Investitionshilfe (BVerfGE 4,7 ff) erfolgte nicht wegen fehlendem "Einnahmeerzielungszweck", sondern weil bei der Investitionshilfe "letztlich Leistungen der Aufbringerschuldner und Gegenleistungen der begünstigten Unternehmen einander gegenüberstehen", also am fehlenden Steuermerkmal "ohne Gegenleistung".

2) Knies, Steuerzweck und Steuerbegriff, S. 146; vgl. auch Leisner, Ged.-Schrift H. Peters, S. 734, der vor der "Flucht aus der Steuergewalt in die Gebührenhoheit" warnt

bedeutet. Durch die Qualifizierung als Steuer kann sich zwar der zuständige Gesetzgeber ändern, da sich die Gesetzgebungskompetenz nach dem Art. 105ff GG richtet. Dies muß für den einzelnen Bürger kein Nachteil sein, auch wenn nicht übersehen wird, daß viele Steuernormen aufgrund ihres wirtschaftslenkenden Charakters ansonsten dem Wirtschaftsrecht (Art. 74, Nr. 11 GG) zuzurechnen wären¹⁾.

Der objektive Steuerbegriff, der unabhängig von den Motiven genügen läßt, daß tatsächlich Einnahmen erzielt werden, dient bei konsequenter Anwendung der Verfassung - gedacht ist hier auch an die Haushaltsbestimmungen Art. 109 ff GG - gerade dem Schutz des einzelnen Bürgers.

1) Tipke, Das Steuerrecht in der Rechtsprechung, JZ 75, 560 setzt sich allerdings für letztere Lösung ein, da seiner Meinung nach wirtschaftslenkende Normen auch mit wirtschaftsrechtlichen Maßstäben gemessen werden müssen

B) VERFASSUNGSGRENZEN DER BESTEUERUNG

Das Steuerrecht greift - abgesehen von der Freiheitsentziehung - am tiefgreifendsten in das Leben des Bürgers ein. Es wäre daher zu erwarten, daß die Grenzen der Besteuerung, klar und eindeutig in der Verfassung bestimmt sind, denn Rechtsstaatsprinzip und Grundrechtsschutz sind nur in dem Maße effektiv, in dem sich auch gegenüber Steuergesetzgebung und Finanzverwaltung durchgreifen¹⁾.

Dem ist leider nicht so. Das Grundgesetz behandelt zwar das Haushaltsrecht²⁾, das Gesetzgebungsrecht auf dem Steuergebiet³⁾ und die Verteilung der Steuern auf Bund, Länder und Gemeinden⁴⁾, nicht aber die "Grenzen der Besteuerung"⁵⁾.

Die Überprüfung der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Steuern hat daher in Anwendung und Auslegung der allgemeinen Grundrechtsbestimmungen zu erfolgen.

1) Friauf, Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStZ A 75, 360; vgl. auch Hettlage, Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, VdVdSt 14,2ff, Leitsatz 3

2) Art. 109 - Art. 115 GG

3) Art. 105 GG

4) Art. 106 und 107 GG

5) Auch die Weimarer Verfassung kannte keine entsprechenden Verfassungsbestimmungen, allerdings traf sie zur Verteilung der Steuerlasten eine Aussage im Art. 134: "Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei".

Die Gesamtsteuerbelastung eines Steuerpflichtigen einer verfassungsrechtlichen Wertung zu unterziehen, ist schwierig, da normalerweise e i n Gesetz bzw. e i n Verwaltungshandeln der verfassungsrechtlichen Prüfung unterliegt und nicht die Verfassungswidrigkeit aufgrund der Gesamtwirkungen mehrerer verfassungsmäßigen Gesetze.

Im Folgenden sollen die Verfassungsgrenzen der Besteuerung aufgezeigt werden anhand

- des Rechtsstaatsprinzipes (Art. 20)
- des Gleichheitssatzes (Art. 3)
- der Berufsfreiheit (Art. 12)
- der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2)
- der Eigentumsgarantie (Art. 14)

I) Das Rechtsstaatsprinzip

In der Einleitung wurde bereits Art. 20 III GG erwähnt; aus diesem wird das Rechtsstaatsprinzip hergeleitet, das ausdrücklich im Grundgesetz an keiner Stelle seinen Niederschlag gefunden hat¹⁾.

1) Inhalt des Rechtsstaatsprinzipes: Übermaßverbot

Das Rechtsstaatsprinzip läßt sich nicht in allen Einzelheiten in Gebote und Verbote fassen²⁾, am ehesten läßt es

1) vgl. Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Art. 20, Rdnr. 9; Leibholz-Rinck, GG, Art. 20, Anm. 21; Maunz, Deutsches Staatsrecht, S. 70

2) vgl. z.B. Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Art. 20, Rdnr. 10

sich als "Übermaßverbot" umschreiben.

Das Übermaßverbot wird vom BVerfG hauptsächlich als Prüfungsmaßstab für Steuern mit "erdrosselnder" Wirkung verwandt¹⁾; diese einengende Betrachtungsweise würde das "Übermaßverbot" als verfassungsrechtlichen Grundsatz im Bereich des Steuerrechts zur Bedeutungslosigkeit verurteilen, da "Erdrosselungssteuern" nach unserem Steuerbegriff in Wahrheit keine Steuern, sondern Lenkungsmaßnahmen sind.

Das Prinzip des Übermaßverbots umfaßt die Grundsätze der Erforderlichkeit, Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit²⁾. Es kann nicht Aufgabe dieser Arbeit sein, an dieser Stelle sich in allen Einzelheiten mit diesen Grundsätzen auseinanderzusetzen, zumal das Hauptanwendungsgebiet des Übermaßverbotes auch in Zukunft bei Überprüfung der Rechtmäßigkeit von Verwaltungshandeln liegt. Uns interessiert die Frage, inwieweit das Rechtsstaatsprinzip (Übermaßverbot) der Besteuerung des einzelnen Steuerpflichtigen Grenzen setzt, die der Steuergesetzgeber³⁾ nicht überschreiten darf.

1) vgl. etwa BVerfGE 8, 222; 17, 135;

2) Die Terminologie ist - wie Grabitz, AÖR 98, (1973), 571 zu Recht feststellt - uneinheitlich und wird insbesondere vom BVerfG zum Teil mißverständlich verwendet, da es zwischen Verhältnismäßigkeit i.e.S. und Verhältnismäßigkeit im weiteren Sinne unterscheidet und zur Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne auch den Grundsatz der Zumutbarkeit isoliert hiervon behandelt wird. Die vorliegende Arbeit verwendet dieselbe Terminologie wie z.B. Lerche, Übermaß und Verfassungsrecht, S. 21

3) Adressat des Rechtsstaatsprinzipes ist - vielleicht in noch größerem Maße - freilich auch die Verwaltung, hier die Finanzverwaltung, die im Einzelfall das Übermaßverbot beachten muß

a) Grundsatz der Erforderlichkeit

Nach dem BVerfG ist ein vom Gesetzgeber für den angestrebten Zweck gewähltes Mittel erforderlich, wenn er "nicht ein anderes, gleich wirksames, aber die Grundrechte nicht oder doch weniger fühlbar einschränkendes Mittel hätte wählen können"¹⁾.

Da Zweck und Funktion der Steuer die Einnahmeerzielung des Staates (zur Deckung der Ausgaben) ist, wäre man versucht, jede Steuer für erforderlich zu halten²⁾, da das Auferlegen von Geldleistungspflichten den Bürger in gleicher Weise in seinen Grundrechten einschränkt, ob die Geldzahlung aufgrund eines Steuertatbestandes oder einer sonstigen Norm zu leisten ist. Da natürlich richtig ist, daß Geldleistungen der Bürger für den Staat nötig sind und diese vor allem durch Steuern erbracht werden müssen, scheint die Feststellung sophistisch, daß trotzdem bei jeder einzelnen Steuerart gefragt werden kann, ob gerade sie erforderlich ist. Nehmen wir jedoch ein interventionistisches Steuergesetz, so erscheint die Frage berechtigter, ob ein Steuergesetz zur Erreichung des Interventionszweckes erforderlich ist. Die Erforderlichkeit läßt sich hierbei nicht mit dem Hinweis begründen, daß die "indirekte" Lenkung durch Steuern in der Regel das "mildere" Mittel gegenüber direkten Lenkungsmaßnahmen sei und die Grundrechtsbeeinträchtigungen daher geringer.

1) Ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. z.B. BVerfGE 19, 330 (337); 25,1 (17); 30, 292 (316); 33,171 (187); 37,1 (21)

2) So formuliert auch Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 78, "daß der Steuereingriff....stets erforderlich ist".

Friauf¹⁾ hat überzeugend dargelegt, daß Eingriffsnormen aus rechtsstaatlichen Gesichtspunkten auch ihren positiven Aspekt besitzen. Durch negative Abgrenzung des Freiheitsbereiches des Einzelnen wird sein Bestand im übrigen gesichert.

Der Grundsatz der Erforderlichkeit wird aber letztendlich problematisch, wenn nicht eine einzelne Steuerart untersucht wird, sondern die Gesamtsteuerbelastung betrachtet wird und die Frage nach deren Erforderlichkeit - politisch formuliert wäre es die Frage nach der Höhe des zulässigen Staatsanteils - gestellt wird.

Hierbei wird allerdings der Begriff "Erforderlichkeit" nicht in dem Sinne des BVerfG, sondern in seinem ursprünglichen Sinne gebraucht²⁾. Es wird nicht verkannt, daß es sich hierbei vor allem um ein politisches Problem - man könnte fast sagen weltanschauliches Problem - handelt, dennoch soll unten in 3) eine juristische Wertung und Lösung versucht werden.

-
- 1) Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, S. 35
 - 2) Das BVerfG betrachtet den Begriff der Erforderlichkeit nur relativ, inwieweit der jeweilige gesetzgeberische Zweck einen Eingriff in der vorhandenen Intensität gebietet, nicht aber kommt es hierbei darauf an, ob die gesetzgeberische Maßnahme überhaupt erforderlich ist. s. BVerfGE 19, 330 (337); 25,1 (17); 30,292 (316); 33,171 (187); 37,1 (21); vgl. auch Grabitz a.a.O., S. 537

b) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit
(Proportionalität)

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wird vom BVerfG bei den Steuergesetzen hauptsächlich bei solchen mit berufsregelnden Charakter als Prüfungsmaßstab angewandt. Verhältnismäßigkeit heißt für das BVerfG allerdings nicht, daß Mittel und Zweck in einem "angemessenen" Verhältnis stehen, sondern lediglich, daß diese "nicht außer Verhältnis"¹⁾ zueinander stehen. Bei dieser Relativierung konnte der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit - zumindest außer berufsregelnder Steuergesetze - keine besondere Bedeutung gewinnen, so daß sich die Prüfung des BVerfG, wenn sie überhaupt erfolgte²⁾, meist nur mit der Höhe des Steuersatzes auseinandersetzte³⁾.

Auch hier stellen sich bei einer Gesamtschaubetrachtung der Wirkung der Besteuerung die Fragen schärfer: ist es verhältnismäßig, daß einzelne (Gruppen) für eine Vielzahl von Zwecken als Mittel "eingesetzt" werden,

1) Aus der Vielzahl der Entscheidungen siehe z.B. BVerfGE 7,377 (407); 16,194 (202); 17,108 (117); 23,127 (133f); 27,211 (219); 27,344 (352); 28,66 (88); 28,264 (280)

2) Sogar bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung des Konjunkturzuschlages (BVerfGE 29,402ff) und des Stabilitätzuschlages (BVerfGE 36,66ff) verzichtete das BVerfG - aus seiner Verständnis des Verhältnismäßigkeitsbegriffs durchaus konsequent - auf eine entsprechende Untersuchung der Verhältnismäßigkeit, da beide "Zuschläge" - für das BVerfG nicht einmal erwähnenswert - nicht außer Verhältnis zum angestrebten wirtschaftlichen Zweck - Konjunkturdämpfung - standen und eine Angemessenheitsprüfung nach dem Verständnis des BVerfG nicht zu erfolgen hat

3) so z.B. beim Absicherungsgesetz (BVerfGE 30,250 (266)) und bei der Mindestbesteuerung von Aktiengesellschaften nach dem Vermögenssteuergesetz (BVerfGE 32, 78 (85))

während andere Gruppen weitgehend verschont bleiben?
Es mag ja richtig sein, daß bei den einzelnen Steuern keine "außer Verhältnis" zum angestrebten Zweck steht, aber ist die Summierung der - vielleicht sogar entgegengesetzten Zwecke dienenden - Steuerarten deswegen auch gerechtfertigt?

c) Grundsatz der Zumutbarkeit

Der Grundsatz der Zumutbarkeit wird in der Literatur und der Rechtsprechung des BVerfG als Teilaspekt des "Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes" behandelt¹⁾. Dies dürfte indes nicht richtig sein.

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vergleicht einem angestrebten Zweck und ein hierzu eingesetztes Mittel miteinander (Zweck - Mittel - Relation), der Grundsatz der Zumutbarkeit ist dagegen als letzte Schranke zum Schutz des Einzelnen vor übermäßiger Besteuerung zu sehen²⁾. Zuzustimmen ist allerdings Selmer, daß die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Zumutbarkeit "gemeinsam Ausfluß des umfassenden rechtsstaatlichen Übermaßverbotes sind"³⁾.

1) Bettermann/Loh, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Besteuerung von Altkontrakten durch das Absicherungsgesetz, BB 69, 72, formuliert den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit schlichtweg als "Verbot unzumutbarer Belastung"; eine ähnliche Verknüpfung nehmen z.B. Erichsen, Baudispens- und Übermaßverbot, DVBl 67, 269f; Steinberg, Das Problem der Zumutbarkeit im Steuerrecht, BB 68, 436 und Sommer, Straßenplanung durch Bebauungsplan und die Rechtstellung des Anliegers, DVBl 73, 481f vor. Auch das BVerfG erwähnt die Zumutbarkeit ebenfalls im Zusammenhang mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip, vgl. z.B. BVerfGE 30,292 (324); 33,240 (244); 38,61 (92)

2) vgl. auch Lücke, Die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit, DÖV 72, 770, der den Grundsatz der Zumutbarkeit auf eine Analogie zu § 242 BGB gründet

3) Selmer, a.a.O., S. 416

Auch hier erhebt sich für die vorliegende Untersuchung die Frage: bedeutet denn die Zumutbarkeit der Belastung durch die einzelnen Steuern gleichzeitig, daß die Gesamtbelastung der Besteuerung zumutbar ist? Oder ist hier nicht leicht ein Umschlag von der "Quantität in die Qualität" denkbar, daß trotz zumutbarer Belastung durch die einzelnen Steuern die Gesamtbesteuerung unzumutbar ist?

2) Das Problem der Lenkungssteuer

Besondere Probleme werfen die "Lenkungssteuern" auf, jene Steuern also, bei denen der Gesetzgeber bewußt Lenkungszwecke mit dem Mittel der Steuer erreichen will. Den wirksamsten Schutz gegen interventionistische Steuergesetze bilden zwar sicherlich die Grundrechte¹⁾, es bestehen aber auch aus rechtsstaatlicher Sicht Bedenken.

Die Zulässigkeit "interventionistischer Steuergesetze" ist grundsätzlich gegeben, wenn man dem oben dargestellten Steuerbegriff folgt²⁾.

Diese Verneinung des Formenmißbrauches beim Einsatz von Lenkungssteuern bedeutet indes keinen Freibrief für den Gesetzgeber, durch Steuergesetze beliebig sozial-, konjunktur-, verteilungspolitische Ziele u.a. verfolgen zu können, ohne an rechtsstaatliche Schranken gebunden zu sein. Das Rechtsstaatsprinzip verlangt von jedem gesetzgeberischen Eingriff, daß er "geeignet" ist, das mit dem Eingriff verfolgte Ziel zu erreichen.

Die erste Frage lautet daher: kann eine Lenkungssteuer geeignet sein, einen konkreten wirtschafts- oder sozialpolitischen Erfolg bewirken, da im Gegensatz zu dem

1) Setzen, Wirtschaftslenkende Steuern und Berufsfreiheit, NDW 74, 1223

2) Zur Problematik des Formmißbrauchs durch die Lenkungssteuer siehe Friauf, an a.O. S. 32f

Instrumentarium der Ge- und Verbote der Staat nicht vorhersehen kann, wie sich die "Globalsteuerung" konkret auswirkt.

Hier meldet Friauf¹⁾ rechtsstaatliche Bedenken an. Er nennt die "erhebliche Unschärfe des Eingriffs" ein "Charakteristikum des interventionistischen Steuergesetzes". Die Unschärfe des Eingriffes sei "strukturbedingt", da der Gesetzgeber nur einen globalen Gesamterfolg anstrebt", was den Verzicht auf eine Entscheidung bedeutet, "in welchen Fällen und in welcher Weise die Intervention konkret wirksam werden soll"²⁾.

Friauf folgert hieraus, daß "die rechtsstaatlich gebotene Meßbarkeit und Berechenbarkeit des Eingriffs auf der sekundären Stufe der Intervention nicht gegeben ist, wenn sie auf der primären Stufe des eigentlichen Steuerstatbestandes vorhanden sein mag"³⁾.

Friaufs Schlußfolgerung rückt sämtlichen interventionistischen Steuergesetzen zumindest nahe an den Bereich der Verfassungswidrigkeit - nicht wegen Formmißbrauchs, sondern wegen schlichter Ungeeignetheit -, wenn er die These aufstellt: "Der Gesetzgeber kann sich im Rechtsstaat nicht darauf beschränken, generell zu intervenieren und den Kräften des Marktes die Entscheidung darüber zu überlassen, wen die Intervention konkret trifft"⁴⁾.

Vogel⁵⁾ hat in den Thesen Friaufs einen neuen Diskussionsansatz gesehen, denen er "schwerlich etwas entgegenhalten kann".

1) Friauf a. a. O., S. 33ff

2) Friauf a. a. O., S. 35

3) Friauf a. a. O., S. 35

4) Friauf a. a. O., S. 35

5) Vogel, JZ 67, 454

Selmer hält dem entgegen, das Gebot der Meßbarkeit und Berechenbarkeit beziehe sich nur auf die Stellung der einzelnen Normadressaten gegenüber dem sie verpflichtenden gesetzlichen Eingriff, nicht darüber hinaus auch auf die allgemeinen Auswirkungen der gesetzlichen Regelung"¹⁾. Er hält es daher für abwegig, bei interventionistischen Steuergesetzen von einer rechtsstaatlich bedenklichen "Unschärfe des Eingriffes" zu sprechen, da, "der Bestimmtheit des Eingriffes auf der (primären) Stufe des Steuertatbestandes die Bestimmbarkeit des Eingriffes auf der (sekundären) Stufe der Intervention entspricht"²⁾.

Selmer kann nicht zugestimmt werden, wenn er die "Geeignetheit-Problematik" interventionistischer Steuergesetze leugnet, indem er zwischen Bestimmtheit des Steuertatbestandes und Bestimmbarkeit des Eingriffes auf der Stufe der Intervention unterscheidet³⁾.

1) Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 213

2) Selmer, a.a.O.; Selmer widerspricht a.a.O., S. 212 im übrigen entschieden der These Friaufs, "daß es dem Gesetzgeber im Rechtsstaat versagt sei, generell zu intervenieren und den wirtschaftlichen und sozialen Umweltverhältnissen den konkreten Lenkungserfolg zu überlassen", da bei Bejahung dieses Satzes "der gesamte datenversetzende" "Interventionismus (Konjunktur-, Währungs-, und Kreditpolitik) als Instrument staatlicher Planung und Lenkung von vorneherein in den Bereich verfassungsrechtlicher Zweifelhaftheit gerückt" würde. Diese Argumentation Selmers ist natürlich eine politische und keine juristische, da die logische Fragestellung tatsächlich lauten müßte, ob nicht generell der interventionistische Gesetzgebungsbereich verfassungsrechtlich einer stärkeren Überprüfung zu unterziehen ist. Gerade die wirtschaftspolitische Entwicklung der letzten Jahre hat gezeigt, daß der Glaube an Planung und Lenkung der Wirtschaft durch dirigistische Staatseingriffe fehl am Platze ist und deshalb die Verfassungsrechtler die verfassungsrechtlichen Bedenken jeglichen Interventionismus stärker hervorheben sollten.

3) Selmer a.a.O. weist im folgenden auf die Gefahren des Steuerinterventionismus hin, die sich aus den nicht voraus geplanten Einzelauswirkungen ergeben können, wobei er hierin kein rechtsstaatliches Problem sieht, sondern eher eine Kollision mit dem "Grundrechtskatalog".

Die Bedenken Friaufs bezüglich der Vereinbarkeit interventionistischer Steuergesetze mit dem Rechtsstaatsprinzip sind ernst zu nehmen. Insbesondere ist ihm recht zu geben, wenn er der Auffassung widerspricht, daß mittelbare Lenkung durch Steuergesetze den unmittelbaren Eingriffen des Staates vorzuziehen sei. Mit Recht verweist Friauf auf die "rechtsstaatliche Garantiefunktion"¹⁾ von Eingriffsnormen.

Es wäre aber überzogen, sämtlichen interventionistischen Steuergesetzen von Natur aus den Stempel der "Ungeeignetheit" und somit der Verfassungswidrigkeit aufzudrücken. So will Friauf wohl auch nicht verstanden werden. Nötig ist vielmehr eine Einzelfallprüfung jedes interventionistischen Steuergesetzes auf seine Geeignetheit. "Politische Entscheidungen" können hierbei die verfassungsrechtliche Überprüfung weder ersetzen noch beeinflussen.

Wenn wir zu dem Schluß kommen, daß eine verfassungsrechtliche Überprüfung jedes interventionistischen Steuergesetzes im Einzelnen auf seine "Geeignetheit" zu erfolgen hat, beginnen jedoch erst die wahren Probleme: welche Kriterien sind bei dieser Überprüfung anzulegen, wann ist ein interventionistisches Steuergesetz "ungeeignet" und daher wegen Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip verfassungswidrig?

1) Friauf a.a.O. S. 35;

Friauf bringt a.a.O. als Beispiel das - inzwischen durch die Verabschiedung des Verwaltungsverfahrensgesetz gelöste - Problem der Zulässigkeit des verwaltungsrechtlichen Vertrages. Im übrigen gesteht auch Selmer a.a.O. S. 215f zu, daß "indirekte Lenkung" nicht gleichbedeutend mit mehr Freiheitsspielraum für den Einzelnen ist. Selmer lehnt die Unterscheidung in "unmittelbaren" und "mittelbare" Eingriffe ab, da hierdurch die Problemstellung verzerrt wird, da nur ein gradueller Unterschied - rechtlicher Druck einerseits, ökonomischer Druck andererseits - vorhanden sei.

Spanner¹⁾ betont in Anlehnung an das BVerfG²⁾, "daß die Zielsetzung und Bestimmung des zur Erreichung des gesetzgeberischen Zieles geeigneten Mittels eine politische Entscheidung voraussetze". Deshalb müsse bei der Beurteilung, ob das eingesetzte Mittel (interventionistisches Steuergesetz) "geeignet" zur Erreichung des gesetzgeberischen Zweckes sei, von den Verhältnissen zur Zeit des Erlasses ausgegangen werden. Ein Gesetz sei danach "geeignet", wenn "der Gesetzgeber aus seiner Sicht davon ausgehen dürfte, daß die Maßnahmen zur Erreichung des gesetzten Zieles geeignet waren, ob also seine Prognose bei der Beurteilung wirtschaftspolitischer Zusammenhänge sachgerecht und vertretbar war"³⁾.

Spanner übernimmt mit dieser Ansicht die Meinung des BVerfG⁴⁾, als Kriterien bei der Überprüfung der Geeignetheit die subjektive Vorstellung des Gesetzgebers und hierbei die "ex-ante" Betrachtung bei Erlaß des interventionistischen Steuergesetzes anzulegen, wobei als "ungeeignet" nur ein "schlechthin untaugliches Mittel" gilt⁵⁾.

Es ist fast selbstverständlich, daß bei Anwendung solcher Kriterien das BVerfG in keiner Entscheidung zu dem Ergebnis kam, das vom Gesetzgeber erlassene interventionistische

1) Spanner, Zur Verfassungskontrolle wirtschaftspolitischer Gesetze, DÖV 72, 217

2) BVerfGE 30, 250 (263)

3) Spanner, a.a.O., S. 218

4) fast wörtlich genauso in BVerfGE 30, 250 (263)

5) Am deutlichsten faßt das BVerfG seine Grundsätze zur Rechtsprechung, welche Anforderungen an die "Geeignetheit" eines interventionistischen Steuergesetzes zu stellen seien, im Leitsatz zur Entscheidung über das "Absicherungsgesetz", BVerfGE 30, 250 zusammen: "Das Rechtsstaatsprinzip verbietet belastende Gesetze, die zur Erreichung der Gesetzeszwecke schlechthin untauglich sind. Dem Gesetzgeber steht aber ein weiterer Spielraum für die Beurteilung der Zwecktauglichkeit eines Gesetzes zu. Eine gesetzliche Maßnahme kann nicht schon deshalb als verfassungswidrig angesehen werden, weil sie auf einer Fehlprognose des Gesetzgebers beruht". vgl. ferner etwa BVerfGE 16, 147 (181, 183); 30, 292 (318); 33, 171 (187); 38, 61 (82)

Steuergesetz sei "ungeeignet" und daher wegen Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip verfassungswidrig¹⁾.

Selbst in Fällen, in denen die Zwecktauglichkeit offensichtlich auch aus subjektiver ex-ante Sicht des Gesetzgebers nicht gegeben sein konnte - so z.B. bei Einbeziehung der Altverträge in das Absicherungsgesetz, obwohl hierdurch eine Einschränkung des Exports schlechthin unmöglich war, oder beim "Leberpfennig", der den Werkfernverkehr aller Unternehmer mit einer Sondersteuer belegte, um den Straßengüterverkehr einzudämmen, während gewissen Unternehmen ein Verzicht auf den Werkfernverkehr nicht möglich war -, weil das eingesetzte Mittel offensichtlich untauglich war, hat das BVerfG die "Ungeeignetheit" verneint²⁾.

Eine solche "Geeignetheitsprüfung" durch das BVerfG könnte unterbleiben, es wird nicht die Geeignetheit überprüft, sondern allein, ob der Gesetzgeber von der Geeignetheit seiner getroffenen Maßnahme ausging³⁾.

-
- 1) Außerhalb des Steuerrechts wurde das Verbot der Mitfahrerzentrale vom BVerfG wegen offensichtlicher Ungeeignetheit für verfassungswidrig erklärt, BVerfGE 17, 306 ff
 - 2) In Bezug auf die Einbeziehung der Altverträge in das Absicherungsgesetz sah das BVerfG (E 30, 265f) die Zwecktauglichkeit darin, daß hierdurch allgemein die Liquidität gemindert war, was sich - auch in der Zukunft - bei den Dispositionen auswirken konnte und bei der generellen Sonderbesteuerung des Werkfernverkehrs sämtlicher Unternehmer genügte für die Zwecktauglichkeit dem BVerfG (E 38, 90) bereits, daß durch die Sonderbesteuerung eine "empfindliche Erhöhung des gesamten Kostenniveaus" eintrat.
 - 3) Treffend formuliert Kloepfer, Das Geeignetheitsgebot bei wirtschaftslenkenden Steuergesetzen, NJW 71, 1585, "an die Stelle der Geeignetheit "trete" die Einschätzung eines Gesetzes durch den historischen Gesetzgeber als geeignet" und stellt gleichzeitig die Frage, ob hierdurch nicht "die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes durch den Glauben an die Verfassungsmäßigkeit ersetzt" werde

Kloepfer ist in seiner Kritik Recht zu geben, wenn er der Rechtsprechung des BVerfG vorwirft, sie "subjektiviere" und "relativiere" den "Geeignetheitsgedanken" und rücke ihn in die Nähe des "Willkürverbotes"¹⁾. Das Geeignetheitsgebot verliere damit jede erkennbare Kontur und werde als Prüfungsmaßstab überflüssig und verzichtbar²⁾.

Das Geeignetheitsgebot als Ausfluß des Rechtsstaatsprinzips verlangt eine objektive Überprüfung, ob das interventionistische Steuergesetz zur Erreichung des beabsichtigten Zweckes "schlechthin geeignet" ist. Im Interesse des Bürgers darf die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes nicht am Willen der Parlamentsmehrheit gemessen werden, sondern an den objektiven Wirkungen des Gesetzes³⁾. Es ist nötig, daß das BVerfG die von ihm selbst zitierten Kriterien der "objektiven Ungeeignetheit"⁴⁾ auch wirklich anwendet und nicht bei der Überprüfung selbst plötzlich die subjektiven Vorstellungen des Gesetzgebers bei Erlaß des Gesetzes zum Prüfungsmaßstab erhebt, der in Wirklichkeit keiner ist, da dieser nie zu einer Verletzung des Geeignetheitsgebotes führen kann.

Ein solch objektiv verstandener Geeignetheitsbegriff hat nichts damit zu tun, den Gesetzgeber bei Erlaß von interventionistischen Steuergesetzen in so enge Grenzen pressen

1) siehe Kloepfer, a.a.O., S. 1585 f

2) Kloepfer, a.a.O., S. 1587

3) Kloepfer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, StuW 72, 177

4) siehe etwa BVerfGE 16, 147 (181); 17, 306 (317)

zu wollen wie sie etwa im Polizeirecht für den Begriff Geeignetheit gelten¹⁾: Aber es geht auch nicht an, dem Gesetzgeber einen Freibrief für sämtliche Gesetzesmaßnahmen auszustellen, die seiner Meinung nach geeignet sein könnten.

Gerade heute, da erkannt werden muß, wie selten der Staat in der Lage ist, richtige Prognosen aufzustellen und welche wirtschaftlichen Folgen dies haben kann²⁾, muß dies auch verfassungsrechtliche Konsequenzen haben und hierzu ist eine objektive Geeignetheitsprüfung nötig³⁾.

-
- 1) Diese Gefahr sieht Spanner, a.a.O., S. 218 f, der einen weiten Gestaltungsraum sowohl hinsichtlich der Zielsetzung wie der Bestimmung der Mittel fordert, da das Grundgesetz in dem Sinne wirtschaftspolitisch neutral sei, "daß der Gesetzgeber jede ihm sachgemäß erscheinende Wirtschaftspolitik verfolgen darf, sofern er dabei das Grundgesetz, insbesondere die Grundrechte beachtet" (BVerfGE 7, 377 (400)). Abgesehen von der - hier nicht zu vertiefenden - Frage, inwieweit die wirtschaftspolitische Neutralität tatsächlich wirklich Wirtschaftsdirektivismus zuläßt, übersieht Spanner bei dieser Berufung auf das BVerfG, daß das Rechtsstaatsprinzip gerade ein elementarer Verfassungsgrundsatz unseres Grundgesetzes ist, den es bei wirtschaftspolitischen Maßnahmen des Staates jeder Art zu achten gilt.
 - 2) Zu Recht macht Schick, a.a.O., S. 331, darauf aufmerksam, daß die positiv lenkende Wirkung der Steuergesetze wissenschaftlich noch weitgehend unerforscht ist. Schick hat daher auch "ernste Bedenken gegen allzu unkritische Verwendung des Steuerrechts als Instrument der Wirtschaftslenkung" (Der Verlustrücktrag, S. 1)
 - 3) Das BVerfG hat die Schwierigkeit gesehen, daß der Lenkungserfolg mit den Prognosen nicht übereinstimmt (siehe z.B. BVerfGE 38, 61 (81f)). Es "entschuldigt" dies aber mit dem Bemerken, daß dies nicht nur für interventionistische Steuergesetze zuträfe, "sondern auch für andere wirtschafts- und verkehrspolitische Maßnahmen (nach Art. 74 Nr. 11)" (BVerfG a.a.O.) Auch hier wird dieselbe - juristisch unhaltbare - Argumentation gebraucht, daß diese interventionistische Steuergesetze nicht verfassungswidrig sein können, da sonst auch andere wirtschaftslenkende Gesetze verfassungswidrig seien. In Wahrheit darf die Unsicherheit der Effektivitätsprognose nicht zum verfassungsrechtlichen Freibrief fehlgeschlagener Lenkungssteuern werden, wie Knies, Steuerzweck und Steuerbegriff, S. 157, richtig feststellt

Welche Folgerungen sind aber zu ziehen, wenn im Bezug auf ein interventionistisches Steuergesetz festzustellen ist, daß es für den vom Gesetzgeber gewollten Zweck "objektiv ungeeignet" ist?

Die Forderung Selmers¹⁾, daß der Gesetzgeber einen "sich im Verlauf der Gesetzesanwendung herausstellenden Irrtum über die Eignung des von ihm eingesetzten Mittels unverzüglich korrigiert", kann nicht genügen. Ein "objektiv ungeeignetes" Gesetz verstößt gegen das Rechtsstaatsprinzip und ist daher verfassungswidrig²⁾. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit des Gesetzes enthält keinerlei subjektive Wertung, insbesondere keinen Schuldvorwurf an den Gesetzgeber, so daß die Kritik Selmers³⁾ unberechtigt ist, daß vom Gesetzgeber nicht mehr erwartet werden kann als eine rationale Entscheidung nach sorgfältiger Tatsachenanalyse. Die Verfassung muß absoluten Vorrang haben, so daß jeder objektive Verstoß unweigerlich zur Verfassungswidrigkeit führen muß unabhängig von dem Verlauf und den Vorstellungen der Abgeordneten im Gesetzgebungsverfahren.

3.) Verletzung des Rechtsstaatsprinzips aufgrund der Gesamtbesteuerung

Wir haben nunmehr die Grundsätze aufgezeigt, die - aus dem Gesichtspunkt des Rechtsstaatsprinzips - ein Steuergesetz erfüllen muß.

Lassen sich hieraus konkrete Folgerungen ableiten, wann die Gesamtbesteuerung für einen Steuerpflichtigen

- erforderlich
- zumutbar

1) Finanzordnung und Grundgesetz, AÖR 101 (1976), 413

2) im Ergebnis ebenso Kloepfer, a.a.O., S. 1585; Grabitz, a.a.O., S. 573

3) a.a.O., S. 412

- geeignet ist¹⁾.

Läßt sich also juristisch ausdrücken, wann eine Gesamtsteuerlast "übermäßig" ist?

a) Erforderlichkeit

Für den Zweck der "Einnahmeerzielung" sind Steuergesetze²⁾ erforderlich, da es kein "gleichwirksames Mittel", das die Grundrechte nicht oder doch weniger fühlbar einschränkt.

Die erforderlichen Einnahmen hängen auf den ersten Blick von den durch den Staat zu erfüllenden Aufgaben und damit notwendigen Ausgaben ab.

Die entscheidende Frage lautet jedoch: gebührt der Einnahme- oder der Ausgabeseite des staatlichen Haushalts der Vorrang? Haben sich die Staatsausgaben nach der Höhe der Einnahmen zu richten oder sind die Staatseinnahmen (Steuern) so zu bemessen, daß "alle" Staatsaufgaben erfüllt werden können.

1) Zur Verhältnismäßigkeit der Gesamtbesteuerung siehe bei den jeweiligen Grundrechten

2) Theoretisch könnten die Staatseinnahmen auch durch eine Steuer befriedigt werden. Eine "Alleinststeuer" wird jedoch in der Rechts- und Finanzwissenschaft für praktisch nicht durchführbar gehalten, so daß diese Überlegung bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung außer Acht gelassen werden kann.

Unser Jahrhundert ist gekennzeichnet durch eine ständig wachsende Ausdehnung der Staatstätigkeit. Betrug im Jahre 1913 der Anteil der Steuern und Sozialabgaben am Bruttosozialprodukt noch 11,8 %, so wurde 1977 bereits 39,2 % des Bruttosozialprodukts von den öffentlichen Haushalten (einschließlich Sozialversicherungsträgern) eingenommen.

Das Verfassungsrecht hat dieser Entwicklung weder in der Zeit der Weimarer Republik noch in unserem Grundgesetz eine formelle Grenze¹⁾ gesetzt. Andererseits ist zu bedenken, daß der Staat theoretisch beliebig viele Aufgaben mit der Folge an sich ziehen könnte, daß eine immer höhere Gesamtsteuerlast "erforderlich" wäre²⁾. Das Subsidiaritätsprinzip gilt als allgemeines Rechtsprinzip auch für den wirtschaftlichen Bereich³⁾ und begrenzt somit Staatsaufgaben und Staatsausgaben als auch die Erhebung von Steuern. Es kann daher auch nicht Bellstedt zugestimmt werden, der dem Staat das Recht zubilligt "über seinen eigenen Bedarf hinaus neue und vermehrte Ausgaben auf sozialem, sozialen, militärischen und neuerdings außenpolitischem Gebiet" wahrzunehmen und der Gemeinschaft die Pflicht auferlegt, die Lasten hierfür zu tragen⁴⁾. Es ist notwendig, bei jeder neuen Aufgabe,

-
- 1) die "wirtschaftspolitische Neutralität" des Grundgesetzes, die das BVerfG ständig betont (grundlegend die "Investitionshilfeentscheidung" BVerfGE 4,7 ff) beinhaltet das Recht des Staates, sich nicht mit der "Nachwächterfunktion" des liberalen Staates zufrieden zu geben, sondern selbst eine aktive Rolle im Wirtschaftsleben zu spielen.
 - 2) Auch Tipke, Über die Misere der Steuergesetzgebung, in: Der Bürger als Objekt der staatlichen Finanzpolitik, Festschrift f. W. Haubrichs, S. 91, beklagt, "daß man offenbar glaubt, der Hinweis auf die Bedürfnisse des Haushaltes rechtfertige beliebige Durchbrechungen der Steuergerechtigkeit".
 - 3) Paulick, Die wirtschaftspolitische Lenkungsfunktion des Steuerrechts und ihre verfassungsmäßigen Grenzen, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, S. 219 mit weiteren Nachweisen, Nipperdey/Adomeit, Die Berufsfreiheit als ein Grundelement der sozialen Marktwirtschaft, BB 66, 420
 - 4) Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern, S. 124

die der Staat übernehmen will, zu fragen, ob es erforderlich ist, daß der Staat sich dieser Aufgabe annimmt. Oft ergibt sich, daß die Aufgabenerfüllung des Staates aufgrund der zusätzlichen Verwaltungskosten nur teurer, nicht aber besser ist.

Es muß daher das Primat der Einnahmeseite über die Ausgabenseite des Haushalts gelten¹⁾, die Staatsausgaben haben sich nach den Staatseinnahmen zu richten.

Hiermit soll nicht das "Recht" auf Staatsverschuldung verneint werden, der allerdings in Art. 115 GG Grenzen gesetzt sind. Obiger Grundsatz bedeutet, daß - wie bei Unternehmungen und privaten Haushaltungen - zuerst die Feststellung der Einnahmeseite erfolgt und hiervon abhängig die Ausgaben bestimmt werden.

Sollte der Staat umbekehrt die Einnahmen nach der - beliebig hohen - Ausgabenseite festsetzen dürfen, so wäre eine nach rechtstaatlichen Grundsätzen aufgebaute Finanz- und Haushaltsverfassung nicht möglich. Entscheidend jedoch ist, daß die Gesamtsteuerbelastung des einzelnen Steuerpflichtigen nicht der Verfassung, insbesondere den Grundrechten widersprechen darf. Eine Besteuerung, die hiergegen verstößt, kann niemals "erforderlich" sein.

Als erstes Ergebnis ist daher festzuhalten:

Der Staat kann nicht eine beliebige Gesamtsteuerbelastung der Steuerpflichtigen mit dem Argument der "Erforderlichkeit" rechtfertigen. Entscheidend ist, ob die Steuerbelastung insgesamt der Verfassung, insbesondere den Grundrechten entspricht.

1) vgl. hierzu etwa Krüger-Spitta/Bronk, Einführung in das Haushaltsrecht und die Haushaltspolitik, S. 25

b) Zumutbarkeit

Welche Gesamtsteuerbelastung ist dem einzelnen Steuerpflichtigen zumutbar? Politisch fällt die Antwort je nach Parteizugehörigkeit verschieden aus¹⁾, ist aber auch juristisch eine oberste Verfassungsgrenze der Zumutbarkeit zu ziehen?

Juristisch gesehen kann sicher keine zahlenmäßige Begrenzung der Besteuerung angegeben werden, der Grundsatz der Zumutbarkeit - als Teilaspekt des Rechtsstaatsprinzips Verfassungsprinzip - kann nicht aus sich selbst heraus definiert werden, sondern muß aus den Grundrechten abgeleitet werden: eine Gesamtbesteuerung ist für den Einzelnen "zumutbar", wenn sie die Verwirklichung der Grundrechte nicht beeinträchtigt, die sowohl die Staats-tätigkeit beschränken als auch den Einzelnen die Möglichkeit auf Verwirklichung seiner Persönlichkeit geben sollen²⁾.

Als wesentlichste Grundrechte, die hierbei zu beachten sind, da sie der Selbstverwirklichung des Menschen am meisten dienen, sind

- die Berufsfreiheit
 - die Allgemeine Handlungsfreiheit
 - die Eigentumsgarantie³⁾
- zu nennen.

Der Grundsatz der Zumutbarkeit ist hierbei insoweit weiter auszulegen als der Schutz aufgrund der einzelnen Grundrechte, da er eine "Gesamtbetrachtung" der Beeinträchtigungen durch die verschiedenen Grundrechte, die jeweils

1) Vgl. die politische Diskussion in der Bundesrepublik Deutschland oder die Erfolge der "Steuerpartei" unter Glistrup in Dänemark

2) vgl. etwa Stein, Lehrbuch des Staatsrechts, S. 220 f

3) Eigentumsgarantie nicht nur als persönliches Grundrecht, sondern insbesondere auch als Institutsgarantie

für sich unterhalb der verfassungsrechtlich bedenklichen Schwelle liegen, erlaubt.

Ausgangspunkt muß Art. 2 GG sein, der die "freie Entfaltung der Persönlichkeit" garantiert. Hiermit wird nicht nur die Staatsmacht gegenüber dem Einzelnen eingeschränkt, das staatliche Handeln um der Freiheit der Bürger Willen beschränkt, sondern auch der Anspruch des Einzelnen gegenüber dem Staat verankert, die Rahmenmöglichkeiten für eine freie Entfaltung der Persönlichkeit zu schaffen. Nicht nur die Berufsfreiheit, sondern auch die Eigentumsgarantie ist daher eine spezielle, konkretisierte Ausformung der allgemeinen Handlungsfreiheit, da eine freie Entfaltung nur bei einer gewissen materiellen Unabhängigkeit möglich ist.

Vor einer Prüfung des Steuerrechts an diesen drei Grundrechten soll eine kurze Auseinandersetzung mit dem Gleichheitssatz stehen. In unserem demokratischen Staatswesen von heute fast so selbstverständlich, daß eine ausdrückliche Erwähnung nicht mehr nötig erscheint, zeigt sich jedoch in der Praxis, daß der Verwirklichung der "Gleichheit aller Menschen" - was immer man darunter verstehen mag¹⁾ - viele Hindernisse im Wege stehen.

c) Geeignetheitsgebot bei Zusammentreffen mehrerer Lenkungssteuern

Lenkungssteuern sind aus dem Gesichtspunkt des Rechtsstaatsprinzips nicht schlechthin bedenklich, nötig ist nur deren objektive Geeignetheit zum angestrebten Zweck. Wie verhält es sich nun aber mit der Vielzahl der Lenkungs-

1) Am radikalsten hierbei ist die Auffassung, die - unrealistisch - Gleichheit im Ergebnis, also die totale Nivellierung erreichen will

steuern, deren Zielsetzungen nebeneinander verfolgt werden und die sich oft gegenseitig ausschließen¹⁾. Bei unseren heutigen kurzlebigen Konjunkturzyklen mit einer "go and stop" - Politik ist es nicht selten der Fall, daß bei den Auswirkungen beim einzelnen Steuerpflichtigen gegensätzliche konjunkturelle Steuermaßnahmen zusammen-treffen.

Zweifelsohne ist der Staat berechtigt, jede dieser konjunkturellen, steuerrechtlichen Regelungen zu treffen, aber bedeutet das Zusammentreffen, das zum Teil aufgrund des "timelag" entsteht, nicht ein Indiz für die Verfassungswidrigkeit?

Als Beispiel sei hier das Zusammentreffen der Selbstverbrauchssteuer nach § 30 UStG 1973 - die einer zusätzlichen "Investitionssteuer" gleichkam - mit der Investitionszulage erwähnt. Das Niedersächsische Finanzministerium hat hierzu einen Erlaß vom 17.12.75 herausgegeben²⁾, dessen offenes Geständnis es wert ist, im vollen Wortlaut zitiert zu werden:

"Es ist möglich, daß ein Gebäude der Selbstverbrauchssteuer nach § 30 UStG 1973 unterliegt und gleichzeitig eine Investitionszulage nach § 4b des Investitionszulagengesetzes gewährt wird. Dabei handelt es sich um Sachverhalte, in denen ein Unternehmer den Bauantrag für ein Betriebsgebäude in der Zeit vom 9.5. bis 31.11.1973 gestellt hat. Mit den Bauarbeiten wurde nach dem 30.11.1974 und vor dem 1.7.75 begonnen. Die Fertigstellung des Gebäudes und seine Zuführung zur Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen erfolgt vor dem 1.7.1977.

1) Vgl. zu dieser Problematik etwa Jecht, Besteuerung, Wirtschaftspolitik, FA 20, 22

2) Abgedruckt in BB 76,78 f

Ein Abgeordneter des Bundestages hat um Stellungnahme gebeten, ob in diesen Fällen mit einem Erlaß der Selbstverbrauchsteuer gerechnet werden könne. In dem Antwortschreiben wurde hierzu u.a. ausgeführt, daß ein Erlaß der Selbstverbrauchsteuer aus Gründen sachlicher Härte in diesen Fällen nicht in Betracht kommt. Bei dieser Steuer handele es sich um ein Instrument zur allgemeinen Konjunkturlenkung. Der Gesetzgeber hat deshalb bewußt davon abgesehen, in § 30 UStG 1973 besondere Ausnahmen von der Selbstverbrauchsteuer aufzunehmen.

Im übrigen könnte durch einen Erlaß der Selbstverbrauchsteuer in Fällen der vorliegenden Art der Eindruck entstehen, daß konjunkturell bedingte Belastungen bei einer Änderung der Wirtschaftslage von Unternehmern nicht mehr ernst genommen zu werden brauchten. Das könnte sich insbesondere dann nachteilig auswirken, wenn erneut eine Investitionsbesteuerung eingeführt werden müßte".

Sinn des Festhaltens an der Selbstverbrauchsteuer war also, die Steuermoral nicht zu gefährden. Es ist durchaus möglich, gewisse steuerrechtliche Regelungen mit Rücksicht auf die Steuermoral¹⁾ zu wählen, doch ist es rechtsstaatlich, hierzu Lenkungssteuern zu mißbrauchen?

Es ist richtig, daß sich verschiedene Steuern in ihren Auswirkungen vermindern oder sogar aufheben: als Beispiel sei an die Progression der Einkommensteuer gedacht, die verteilungspolitisch zu Gunsten der Armen wirkt und

1) z.B. typisierende Regelungen, um nicht durch vielfältige Ausnahmeregelungen legales Umgehen der Steuer zu ermöglichen

und an die Umsatzsteuer, die ihrerseits die Armen verhältnismäßig höher belastet. Diese Steuern wurden aber nicht mit dem interventionistischen Ziel der "Umverteilung" eingeführt. Problematisch ist die gezielte interventionistische Steuerpolitik, die sich in ihrer Gesamtheit widerspricht.

Bei sich offensichtlich in den Zielsetzungen widersprechenden Lenkungssteuergesetzen ist diese "Gesamtbesteuerung" ungeeignet und daher wegen Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip verfassungswidrig. Das Rechtsstaatsprinzip kann zwar sicherlich nur ein Minimum¹⁾ vom Gesetzgeber verlangen, es umfaßt aber das Gebot, nicht "objektiv ungeeignete" Gesetze zu erlassen. Dies muß auch gelten, wenn zwar jedes der erlassenen Steuergesetze für sich geeignet wäre, den mit dem Steuergesetz verfolgten Zweck zu erreichen, mehrere Lenkungssteuergesetze in der Zielsetzung sich aber widersprechen. Die Verfassungswidrigkeit muß hierbei jedes der betroffenen Lenkungssteuergesetze erfassen.

Dieser Fall der offensichtlichen "Ungeeignetheit" von mehreren Steuergesetzen aufgrund gegensätzlicher Zielsetzungen wird höchst selten vorkommen, wenn dies auch gerade in der heutigen Zeit ständiger staatlicher Interventionen nicht ausgeschlossen bleibt.

Häufiger dürfte der oben auch als Beispiel dargestellte Fall sein, daß durch einen raschen und ständigen Wechsel einzelner Steuervorschriften zum Zwecke der Konjunkturlenkung aufgrund des "timelag" ein zeitliches oder sachliches

1) vgl. J. Salzwedel, Rechtsstaat im Steuerrecht, in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, S. 7

Zusammentreffen erfolgt. Hier geht es nicht an, z.B. "indirekte Investitionssteuer" zu erheben, wenn aufgrund der veränderten Konjunktursituation für dasselbe Investitionsobjekt bereits Investitionszulage geleistet wird. Die ursprünglich geeignete, verfassungsmäßige Steuervorschrift wird verfassungswidrig. Das BVerfG hat daher auch bei seiner Entscheidung über die Geeignetheit eines Steuergesetzes auf diesen Zeitpunkt der Entscheidung abzustellen und im Fall der Ungeeignetheit die Verfassungswidrigkeit auszusprechen.

II) Der Gleichheitssatz

Der Gleichheitssatz kann als älteste grundrechtliche Schranke der Besteuerung bezeichnet werden. Bereits in der Verfassung der Französischen Revolution 1791 wurde der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung festgelegt¹⁾. Gleichheit der Besteuerung mag uns heute selbstverständlich erscheinen, 1791 war dies ein wahrhaft revolutionärer Gedanke, wenn man an die Steuerprivilegien von Adel und Klerus denkt. Seit der Französischen Revolution hat sich allerdings der Gedanke durchgesetzt, daß gerade die Besteuerung als einer der wesentlichsten Eingriffe des Staates in die Vermögens- und Rechtssphäre die gleichmäßige Behandlung aller Bürger erfordert. In Art. 3 GG ist daher der Grundsatz der "Steuergerechtigkeit" enthalten²⁾, oder anders ausgedrückt, der Gleichheitssatz hat sich aus der Gerechtigkeitsidee entwickelt³⁾.

So verwundert es auch nicht, daß bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung von Steuergesetzen das BVerfG am häufigsten den Gleichheitsgrundsatz zumindest mit

1) Französische Verfassung von 1791:

"Titel I. Grundeinrichtungen, von der Verfassung verbürgt. Die Verfassung verbürgt als natürliche und bürgerliche Rechte:

2. daß alle Abgaben auf alle Bürger gleichmäßig unter Berücksichtigung ihrer Vermögensverhältnisse verteilt werden.

Auch die Weimarer Verfassung hielt es für angebracht, im bereits oben zitierten Art. 134 den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung aller Staatsbürger in der Verfassung zu verankern.

2) vgl. z.B. BVerfGE 6,70; 9,9; 9,240; 13,202

3) Paulick, Die wirtschaftspolitische Lenkungsfunktion des Steuerrechts und ihre verfassungsmäßigen Grenzen, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, S. 221

heranzieht¹⁾ und auch eine Reihe von Entscheidungen die Verletzung des Gleichheitssatzes bejahen²⁾.

Welche Anforderungen stellt der Gleichheitsgrundsatz an den Steuergesetzgeber? Sind hieraus verfassungsrechtliche Grenzen für die Gesamtsteuerlast des Steuerpflichtigen zu ziehen?

1) Inhalt des Gleichheitssatzes

Der Gleichheitssatz besagt nach der Rechtsprechung des BVerfG, daß Gleiches gleich zu behandeln ist, Ungleiches entsprechend der bestehenden Verschiedenheit ungleich. Der Gleichheitssatz ist verletzt, wenn für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung sich nicht ein "aus der Natur der Sache" ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund anführen läßt, wenn die gesetzliche Bestimmung als "Willkürlich" ist³⁾.

Der Inhalt des Gleichheitssatzes wird daher oft - teilweise geringschätzig⁴⁾ - als "Willkürverbot" bezeichnet⁵⁾.

-
- 1) Dies gilt übrigens nicht nur für das Steuerrecht; der Registerband für die Bd. 31-40 BVerfGE (ca. 300 Entscheidungen) führt unter dem Stichwort "Gleichheitssatz" weit über 100 Entscheidungen auf. Willi Geiger, Grundrechte und Rechtsprechung, S. 27 weist darauf hin, daß es fast keinen Rechtsstreit mehr gibt, in dem nicht von der einen oder anderen Seite der Gleichheitssatz zur Unterstützung ihres Begehrens herangezogen wird. Das aktuellste Beispiel in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Gleichheitssatz im Steuerrecht bildet BVerfG NJW 79, 1151ff, das die verfassungsrechtliche Notwendigkeit der Berücksichtigung der Geldentwertung bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften gem. § 20 I Nr. 4 EStG verneinte. Eine ausführliche Auseinandersetzung mit der Geldentwertung soll aber nicht hier, sondern bei Behandlung der Eigentumsgarantie erfolgen
 - 2) siehe z.B. BVerfGE 8, 51; 13, 331, 19, 101; 21, 160; 25, 101; 28, 227; BVerfG NJW 78, 33
 - 3) Ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. z.B. BVerfGE 1, 14 (52); 1, 208 (247); 4, 144 (155); 5, 22 (24); 6, 136; 7, 315; 9, 81
 - 4) Kritisch zum "Minimalismus" des BVerfG siehe Zacher, Soziale Gleichheit, AöR 93, 1968, 351 ff, 382
 - 5) vgl. hierzu Franz Klein, Gleichheitssatz und Steuerrecht, S. 162 f

Den Kritikern ist zuzugeben, daß mit dem Wort "Willkürverbot" noch nicht allzuviel gesagt ist. Entscheidend ist der Maßstab, mit dem die Differenzierung und Gleichbehandlung zu bestimmen sind, mit dem Begriff "Willkürverbot" allein kann der Inhalt des Gleichheitssatzes nicht hinreichend bestimmt werden¹⁾.

a) Steuergerechtigkeit - formale Gleichheit

Steuergerechtigkeit im Sinne von Art. 3 GG ist nicht durch eine formale Gleichbehandlung zu erreichen. Im Gegenteil kann gerade eine solche formale "Verwirklichung" des Gleichheitsgebotes eine Verletzung des Gleichheitssatzes und der Steuergerechtigkeit bedeuten. So würde z.B. die Anwendung des gleichen Steuersatzes auf arme und reiche Steuerpflichtige bei der Einkommensteuer eine Verletzung des Gleichheitssatzes bedeuten²⁾.

"Rechtliche" Gleichheit genügt also nicht, es sind die politischen, soziologischen und wirtschaftlichen Auswirkungen der Steuervorschriften zu berücksichtigen. So hat das BVerfG³⁾ die Steuerbegünstigung der Spenden an politische Parteien für verfassungswidrig erklärt, da diese Absetzungsmöglichkeit nur für die Bezieher hoher

1) Leibholz/Rinck, GG, Art. 3 Anm. 5 und 9; Paulick, Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, S. 135

2) BVerfGE 8, 68 f

3) BVerfGE 8, 51 ff

Einkommen interessant war und dadurch eine Partei erheblich bevorzugt wurde¹⁾.

b) "Natur der Sache" entscheidend

Für das BVerfG bestimmt sich der Inhalt des Gleichheitssatzes in jedem Einzelfall nach der "Natur der Sache"²⁾, wobei nicht übersehen werden darf, daß diese Formel oft als Bremse für weiterreichende Kontrollüberlegungen dient³⁾.

Aber auch dieser Begriff kann höchstens zur Klärung beitragen, eine "Leitlinie" kann nicht durch die "Natur der Sache" aufgezeigt werden. Dies ist auch verständlich, wenn man bedenkt, daß die Denkform der "Natur der Sache" nur ein methodisches Hilfsmittel darstellt⁴⁾ und daher nur geeignet ist, unvollständige geregelte Sachverhalte zu ergänzen. Die "Natur der Sache" kann aber nicht als Inhaltsbestimmung für die Gesetzgebung dienen⁵⁾.

-
- 1) Der damalige § 10b des Einkommensteuergesetzes in den Fassungen v. 21.12.54 u. 13.11.57 und § 1 Nr. 5 Körperschaftssteuergesetz in den Fassungen 21.12.54 u. 19.12.57 sahen eine Abzugsfähigkeit bis zur Höhe von 5 % des Einkommens oder 2% der gesamten Summe der Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne u. Gehälter vor, also dieselbe Regelung, die heute noch für "Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und staatspolitischer Zwecke und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke" gilt
 - 2) BVerfGE 1,52; seither ständige Rechtsprechung
 - 3) vgl. Friauf, Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStZ A 75, 362
 - 4) vgl. Radbruch, Die Natur der Sache als juristische Denkform, in: Festschrift für Laun, 1948, S. 162; Rinck, Gleichheitssatz, Willkürverbot und Natur der Sache, JZ 63, 521; Klein, Gleichheitssatz u. Steuerrecht, S. 151
 - 5) ebenso Klein, a.a.O., der als Beispiel die Entscheidung des BVerfGE 13, 331 ff bringt, das den § 8 Nr. 6 GewStG für nichtig erklärte, soweit er wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften betraf. Aus der "Natur der Sache" konnte Gleichbehandlung aller Kapitalgesellschaften wegen der gemeinsamen Eigenschaft der juristischen Person geboten sein oder eine unterschiedliche Behandlung von "anonymen" und "personenbezogenen" Kapitalgesellschaften, da gesellschaftsrechtlich gesehen sich "personenbezogene"

c) Bestimmung aus der Verfassung selbst

Bei der Behandlung des Rechtsstaatsprinzipes wurde bereits festgestellt, daß das Postulat der "Zumutbarkeit" nicht aus sich selbst heraus bestimmt werden kann, sondern nur anhand der Grundrechte.

Der Inhalt des Grundrechts der Gleichheit vor dem Gesetz - das Gleichbehandlungsgebot, das Verbot der Willkür - kann ebenso nur aus der Verfassung selbst gewonnen werden¹⁾. Ausgangspunkt hierbei muß die Menschenwürde und die aus ihr fließende Freiheit sein, die in jedem Menschen angelegt ist²⁾.

Da Würde und Freiheit des Menschen die höchsten Grundwerte sind, müssen sie durch den Gleichbehandlungsgrundsatz a l l e n Menschen auf a l l e n Gebieten gesichert sein. Die besonderen Grundrechte, die den Gleichheitssatz noch weiter konkretisieren, fußen letztlich auch auf dem überragenden Rechtsgrundsatz der Würde und Freiheit des Menschen.

2) Differenzierungsmaßstäbe

Hat die Verwirklichung des Gleichheitsgrundsatzes anhand der Wertordnung des Grundgesetzes als Maßstab zu erfolgen, so müssen die Differenzierungsgesichtspunkte, die eine ungleiche Behandlung rechtfertigen, aus der Verfassung heraus gewonnen werden.

Fortsetzung FN 5 von Seite 50

Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft näherstehen. Das BVerfG stellte als das entscheidende Vergleichspaar, das gleich zu behandeln sei, die "anonyme" und die "personenbezogene" Kapitalgesellschaft heraus (a.a.O., S. 339)

1) vgl. Franz Klein, a.a.O., S. 165; Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 3, Rdnr. 2; Ipsen, Gleichheit, in: Neumann/Nipperdey, Scheuner, Die Grundrechte, Band 2, S. 164

2) Dürig in: Maunz/Dürig, GG, Art. 2, Rdnr. 3, Rdnr. 5

Art. 3 GG selbst enthält keine Differenzierungsmaßstäbe, er nennt aber im Absatz 3 einige Differenzierungsverbote, die selbstverständlich auch für das Gebiet des Steuerrechts gelten. Hiernach dürfen Geschlecht, Abstammung, Rasse, Sprache, Heimat und Herkunft, Glauben, religiöse und politische Anschauungen keine Ansatzpunkte für eine differenzierte, gesetzliche Regelung sein.

a) Grundrechte

Die Grundrechte bestimmen den Inhalt des Gleichheitssatzes, sie setzen hiermit auch die Maßstäbe für Differenzierungen.

Als Beispiel sei die Zusammenveranlagung der Ehegatten nach dem Einkommensteuergesetz 1951 (§ 26) erläutert, die aufgrund des damaligen Fehlens eines Splittingverfahrens zu einer verstärkten Progression und dadurch zu höheren Steuern als bei unverheirateten führte. Das BVerfG¹⁾ erklärte § 26 EStG in der damaligen Fassung wegen Verstoßes gegen Art. 6 für nichtig. Zur Begründung, daß Art. 6 und nicht Art. 3 als Prüfungsmaßstab für § 26 EStG gewählt wurde, führte es aus: 2)

"Das Ermessen des Gesetzgebers findet jedoch seine Grenze nicht nur im Willkürverbot und in den "Konkretisierungen" des allgemeinen Gleichheitssatzes (insbesondere Art. 3 II u. III GG), sondern auch in sonstigen Grundsatznormen, in denen für bestimmte Bereiche der Rechts- und Sozialordnung Wertentscheidungen des Verfassungsgebers ausgedrückt ist; wird das verneint, dann ist für eine Prüfung unter dem Gesichtspunkt des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 I GG) kein Raum mehr. ... Da § 26 EStG 1951 an den Tatbestand der "Ehe" anknüpft, ist eine Verfassungsmäßigkeit in erster Linie an Art. 6 I GG zu messen".

1) BVerfGE 6,55 ff

2) BVerfGE 6,55 (71)

Allgemein ausgedrückt: Die Grundwertentscheidung des Verfassungsgebers zugunsten von Ehe und Familie verbietet eine Differenzierung der einkommensteuerrechtlichen Regelung zu Lasten der Verheirateten¹⁾. Ob man dieses Ergebnis gewinnt, indem der Inhalt des Gleichheitssatzes durch Art. 6 (und den anderen Grundrechten) bestimmt wird und die Prüfung der erlaubten Differenzierung im Rahmen des Art. 3 erfolgt oder ob die Prüfung direkt anhand des in Frage kommenden Grundrechts erfolgt, ist eine Frage der Methode und der Konkurrenzregelung²⁾, die das Ergebnis nicht beeinflußt.

Deutlich zeigt dieses Beispiel, daß die Grundrechte den Inhalt des Gleichheitssatzes bestimmen und daher als wichtigster Differenzierungsmaßstab (meist durch "direkte Prüfung") dienen.

b) Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip als möglicher (oder besser: nötiger) Differenzierungsgesichtspunkt ist Ausfluß des Gedankens der Steuergerechtigkeit, also des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 I GG). Sichtbarster Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips ist die Progression im Einkommensteuertarif. Der wirtschaftlich leistungsfähigere muß einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuern zahlen als der wirtschaftlich schwächere³⁾.

-
- 1) Die neue Einkommensteuerregelung bevorzugt durch das Splittingverfahren sogar die verheirateten; diese Differenzierung ist allerdings durch Art. 6 erlaubt oder sogar geboten; vgl. auch BVerfG NJW 78, 33 ff, die sich mit der steuerlichen Behandlung der Unterhaltsleistungen Geschiedener, getrennt lebender Ehegatten und Unverheirateter für nicht in ihrer Obhut stehende Kinder zu befassen hatte
 - 2) Aus den Gedanken des Vorrangs der Spezialnorm erfolgt nur eine Prüfung der speziellen Norm, wenn in dieser notwendig die allgemeine Norm mitbetroffen ist; ansonsten ist Prüfung der Spezialnorm und der allgemeinen Norm denkbar. vgl. Leibholz-Rinck GG Art. 3 Anm. 7
 - 3) BVerfGE 8, 68 unter Hinweis auf Art. 134 Weimarer Verfassung

Es wurde bereits angesprochen, daß hierbei "formale Gleichheit" nicht ausreichend sein kann. In der oben zitierten Entscheidung zur steuerlichen Absetzbarkeit von Parteispenden¹⁾ genügte für den Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, daß aufgrund der progressiven Besteuerung "die Parteispender" als Steuerzahler einen unterschiedlichen materiellen Vorteil hatten und hierdurch Parteien bevorzugt würden, die von Beziehern hoher Einkommen finanziell unterstützt werden.

Das BVerfG hat sich bei seiner Entscheidung allerdings an keiner Stelle damit auseinandergesetzt, daß die höhere Steuerentlastung lediglich die Kehrseite des Systems der progressiven Besteuerung darstellt. Insofern ist es fraglich, ob gerade hier aufgrund der "politischen" Folgen ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz anzunehmen war²⁾.

c) Sozialstaatsprinzip

Das Sozialstaatsprinzip, das in Art. 20 I und 28 I GG verankert ist, rechtfertigt steuerliche Differenzierungen zugunsten der sozial schwächeren Bevölkerungsschichten. Es kann als Ergänzung oder vielleicht besser Kehrseite

1) BVerfGE 8, 51 ff

2) BVerfG NJW 1979, 1815 ff hat die Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Spenden an politische Parteien auf 600 DM/1200 im Kalenderjahr bejaht und hierbei wiederum auf das Recht der politischen Parteien auf Chancengleichheit hingewiesen

des Leistungsfähigkeitsprinzipes bezeichnet werden¹⁾.

Allerdings bedeutet das Sozialstaatsprinzip nicht, daß - zugunsten einer "wirtschaftlichen Gleichheit", nicht im Sinne von Chancengleichheit sondern von Gleichheit im Ergebnis - eine Umgestaltung durch steuerrechtliche Regelungen erfolgen kann²⁾. Solche Erwartungen verkennen den Sinn des Gleichheitssatzes. Es ist daher auch ungerechtfertigt, das BVerfG aufzufordern, "den großen Anspruch umfassend normierter Gleichheit und verfassungsgerichtlich darzustellender Gerechtigkeit preiszugeben"³⁾ und sich auf die Beachtung des bloßen Willkürverbots zu beschränken. Aufgabe des Gleichheitssatzes ist nicht nur die Verhinderung von Willkür, aber auch nicht vorrangig, "dem Sozialstaatsprinzip Leben zu geben"⁴⁾.

d) Praktikabilitäts- und verwaltungstechnische Gesichtspunkte - Typengerechtigkeit

Gesetze müssen - um praktikabel für die Verwaltung zu sein - typisieren und pauschalisieren. Es soll hier nicht die Frage aufgeworfen werden, inwieweit sich rechtsstaatliche Bedenken gegen Typisierungen erheben, uns interessiert hier vielmehr, ob Praktikabilitäts- und verwaltungstechnische Überlegungen eine Gleichbehandlung trotz unterschiedlichem Sachverhalt rechtfertigen können.

1) Für eine verstärkte Überprüfung des Steuerrechts auf seine Vereinbarkeit mit dem Sozialstaatsgedanken setzt sich z.B. Schreiber, Das Sozialstaatsprinzip in der Praxis der Rechtsprechung, S. 49, ein

2) Vgl. hierzu BVerfGE 12, 354 f

3) Hans F. Zacher, Soziale Gleichheit AöR 93, (1968), 382

4) Zacher, a.a.O. S. 383

Diese Frage ist zu verneinen. Praktikabilitätsüberlegungen können weder eine Gleichbehandlung rechtfertigen noch eine Differenzierung verbieten. Verfassungsrechtlich können - bei aller Wichtigkeit praktikabler Lösungen - Praktikabilitätsüberlegungen keine Rolle spielen. Verbieten Grundwertentscheidungen des Verfassungsgebers eine Gleichbehandlung, so können Praktikabilitätsüberlegungen zu keinem anderen Ergebnis führen. Verbieten Grundwertentscheidungen des Verfassungsgebers eine Gleichbehandlung nicht, so wird eine - unterschiedliche Sachverhalte - gleichbehandelnde gesetzliche Regelung nicht dadurch verfassungswidrig, daß diese Lösung hauptsächlich aus Praktikabilitätsüberlegungen gewählt wurde. Verfassungsrechtlich gesehen verhalten sich Praktikabilitätsüberlegungen also neutral.

e) Interventionistische Zielsetzungen

Die Problematik interventionistischer Steuergesetze in Bezug auf den Gleichheitssatz besteht darin, daß zum Zwecke der Wirtschaftslenkung bewußt differenziert wird. Können wirtschaftspolitische Ziele diese Differenzierung rechtfertigen? Wird man vielleicht sogar sagen müssen, daß die bewußte Differenzierung bei der Steuergesetzgebung aufgrund interventionistischer Zielsetzungen Willkür ausschließt¹⁾?

1) In diesem Sinne wohl Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 358; Lerche, Übermaß und Verfassungsrecht, S. 232. Siehe hierzu auch BVerfGE 13, 331 (343, 345 f)

Die Antwort muß ähnlich ausfallen wie oben unter d:
Interventionistische Zielsetzungen können keine Differenzierung rechtfertigen, wenn aufgrund von Grundwertentscheidungen des Verfassungsgebers eine Gleichbehandlung notwendig ist. Wo solche Grundwerte eine Gleichbehandlung nicht erzwingen, ist es dem Steuergesetzgeber nicht verwehrt, Differenzierungen aufgrund interventionistischer Zielsetzungen vorzunehmen. Dies widerspricht dann nicht dem Inhalt des Gleichheitssatzes, es bedeutet insbesondere auch dann keine "willkürliche" Regelung.

Der Steuergesetzgeber hat daher einen weiten Spielraum. So hält es das BVerfG trotz der grundsätzlichen Verpflichtung des Staates zur Wettbewerbsneutralität verfassungsrechtlich nicht für bedenklich, Steuervorschriften zum Schutze von mittelständischen Unternehmen gegen wirtschaftlich stärkere Konkurrenzunternehmen zu erlassen¹⁾.

Es besteht jedoch die Gefahr, daß das BVerfG aus allzu großem Respekt vor der Freiheit der Entscheidung des Gesetzgebers gerade bei Fragen der Wirtschaftslenkung diesen Spielraum auch dann gewährt, wenn in Wahrheit die

1) BVerfGE 19, 101 (114); 21, 160 (169); in beiden Fällen wurde die Steuervorschrift - Zweigstellensteuer für Einzelhandelsunternehmen und Banken - dennoch wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz für verfassungswidrig erklärt, da für eine Schlechterstellung von auswärtigen Unternehmen sachliche Gründe gegeben sein müssen, "die sich aus dem Wesen und Zweck der jeweiligen Steuer herleiten lassen" (BVerfGE 21, 160 (168))

Differenzierung entgegen verfassungsrechtlichen Bedenken aufgrund der interventionistischen Zielsetzung gerechtfertigt wird, wobei die Verfassungsmäßigkeit der Differenzierung hauptsächlich mit "Gemeinwohlinteressen" gerechtfertigt wird¹⁾.

Diese Rechtsprechung führt schließlich dazu, eine verfassungsrechtliche Differenzierungsrechtfertigung "Interventionistische Zielsetzung" einzuführen. Dies kann jedoch nicht hingenommen werden, die Grundwertentscheidungen des Verfassungsgesetzgebers müssen - wenn sie in Widerstreit mit interventionistischen Zielsetzungen stehen - absoluten Vorrang haben.

Verfassungsrechtliche Bedenken ergeben sich aus den bisherigen Ausführungen zum Gleichheitssatz gegen die besonderen Verbrauchssteuern, die zusätzlich zur allgemeinen Verbrauchssteuer, der Umsatzsteuer, auf dem Ge- oder Verbrauch verschiedener Waren erhoben werden²⁾. Grundrechte stehen einer differenzierten Behandlung der Warengruppen nicht entgegen, wenn interventionistische Zielsetzungen der Grund hierfür sind. Die meisten besonderen Verbrauchssteuern wurden allerdings eingeführt, um dem Staate neue

1) vgl. etwa BVerfGE 4, 7 (19); 8, 274 (330); 13, 181 (203); 19, 101; 19, 119. Zu Recht hat allerdings das BVerfG DStR 79, 242 ff im Anschluß an BFH BStBl 76 II 69 ff die Verfassungsmäßigkeit der Beseitigung des Schuldzinsabzugs als Sonderausgabe mit Ablauf des Kalenderjahres 1973 bejaht, da den "konjunkturellen, wirtschaftslenkenden Erwägungen" weder die Grundrechte noch andere verfassungsrechtliche Grundsätze entgegenstanden

2) Die derzeitigen besonderen Verbrauchsteuern erbrachten 1977 ein Gesamtaufkommen von 36,1 Milliarden DM, für den Bund allein mit 34,8 Milliarden 24 % der gesamten Steuereinnahmen

Einnahmequellen zu erschließen, nicht, um hiermit besondere Lenkungs Zwecke zu verfolgen¹⁾. Dieses Motiv allein rechtfertigt jedoch keine Ungleichbehandlung des Ge- oder Verbrauchs von Waren. Bei verschiedenen "Genußsteuern" könnten zwar als Lenkungsgrund gesundheitspolitische Ziele angeführt werden, angesichts der tatsächlichen Einnahmen, etwa bei der Tabaksteuer oder der Branntweinabgabe²⁾, klingt dies aber nicht glaubhaft.

Wollte der Staat die Gesundheit seiner Bürger vor Nikotin und Alkohol wirklich schützen, so müßte er andere, außerhalb des Steuerrechts liegende, Maßnahmen ergreifen. Am ehesten wäre die Mineralölsteuer³⁾ zu rechtfertigen, da angesichts der derzeitigen Energieknappheit die Verteuerung von Mineralöl durch die Steuer, um die Bürger zum sparsamen Umgang mit dieser Energiequelle zu bewegen, ein einleuchtender Lenkungs Zweck ist. Hierbei darf allerdings nicht übersehen werden, daß der Staat auch schon zu einer Zeit, als die Ölquellen unversiegbar erschienen, sehr gut an der Mineralölsteuer verdiente.

Insgesamt können daher die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Erhebung von besonderen Verbrauchssteuern nicht ausgeräumt werden⁴⁾. Auch wenn bisher das BVerfG noch keine der besonderen Verbrauchssteuern für verfassungswidrig erklärt hat⁵⁾, wäre der Gesetzgeber gut beraten, die

-
- 1) zur geschichtlichen Entwicklung der einzelnen Verbrauchssteuern siehe etwa Bundesminister der Finanzen, Unsere Steuern von A-Z
 - 2) 1977 betrug das Aufkommen aus der Tabaksteuer 9,8 Mrd DM, aus dem Branntweinmonopol 3,7 Mrd.
 - 3) Mit einem Aufkommen von 19,2 Mrd 1977 die bedeutendste aller besonderen Verbrauchssteuern
 - 4) so auch Tipke, Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht - Methode oder irrationale Spekulation, BB 73, 160
 - 5) Die Schaumweinsteuer erklärte BFHE 105, 554ff für verfassungsgemäß, wobei die Argumentation des BFH nicht überzeugt, daß Art 3 nicht verletzt sei, weil Schaumwein und Wein zwei verschiedene Endprodukte seien und die Ungleichbehandlung daher nicht willkürlich sei (a.a.O., S. 558)

Liste der besonderen Verbrauchssteuern zumindest drastisch zu kürzen¹⁾.

3) Verletzung des Gleichheitssatzes aufgrund der Gesamtbesteuerung

Es wurde aufgezeigt, daß der Gleichheitssatz eine wichtige Rolle bei der Begrenzung der Besteuerung durch Verfassungsschranken spielt.

Setzt der Gleichheitssatz eine zusätzliche Verfassungsgrenze bei der Gesamtsteuerbelastung des einzelnen Steuerpflichtigen?

Die einzelnen Steuerpflichtigen unterliegen insgesamt einer verschieden hohen Gesamtbesteuerung, sie zahlen "ungleich" viel Steuern. Wie oben aufgezeigt, kann es nicht Sinn des Gleichheitssatzes sein, "gleiche Ergebnisse" herbeizuführen, die in Wahrheit oft dem Gerechtigkeitsgedanken geradezu zuwiderlaufen. Wenn bezüglich der einzelnen Steuern der "Gleichheitssatz", der aus der Verfassung selbst zu bestimmen ist, nicht verletzt ist, kann eine Gesamtbesteuerung eines Steuerpflichtigen nicht mit der Begründung gegen den Gleichheitssatz verstoßen, er zahle insgesamt wesentlich mehr Steuern als andere Steuerpflichtige. Die verschiedene Steuerbelastung ist bei Rechtfertigung der einzelnen Steuern auch insgesamt unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes gerechtfertigt.

1) In diese Richtung zielt auch ein Gesetzentwurf der CDU/CSU - Fraktion (Drucksache 8/2726) vom 2.4.79, nach dem als erster Schritt die Steuern auf Zucker, Salz, Leuchtmittel, Zündwaren, Spielkarten und Essigsäure abgeschafft werden sollen

Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz kann auch nicht in der Gesamtsteuerlast liegen. Die Grenzen der Gesamtsteuerbelastung werden durch das Rechtsstaatsprinzip und die Grundrechte der Berufs-, Handlungsfreiheit und Eigentumsgarantie bestimmt. Der Gleichheitssatz schützt den Einzelnen vor "ungleicher" Behandlung, er kann nicht die Gesamtheit vor der Auferlegung von Lasten schützen.

Als Ergebnis ist daher festzuhalten, daß der Gleichheitssatz, der bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung der einzelnen Steuergesetze eine überragende Rolle spielt und wichtige Schranken setzt, als verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab bei Überprüfung der Gesamtbesteuerung ungeeignet ist und keine Begrenzung der Gesamtsteuerbelastung bewirkt.

III. Berufsfreiheit

Bereits Adam Smith stellte an die Steuergesetzgebung die Anforderung, daß sie nicht "dem Gewerbefleiß hinderlich ist und die Bürger von gewissen Geschäftszweigen abhält, die einer großen Zahl von Menschen Unterhalt und Beschäftigung geben"¹⁾.

Diese Feststellung hat von seiner Bedeutung bis heute nichts eingebüßt. Das Grundrecht der Berufsfreiheit, das wesentlich weiter als die "Gewerbefreiheit"²⁾ ist, stellt einen wichtigen Pfeiler des wirtschaftsverfassungsrechtlichen Teils unserer grundgesetzlichen Ordnung dar³⁾, so daß gerade auch das Steuerrecht diese Schranken des Grundrechts der Berufsfreiheit beachten muß.

Bevor wir uns mit möglichen Verstößen gegen das Grundrecht der Berufsfreiheit aufgrund Gesamtbesteuerung befassen, müssen verschiedene Fragenbereiche geklärt werden, insbesondere muß der Schutzbereich des Artikel 12 GG und der anzuwendende Prüfungsmaßstab bestimmt werden.

-
- 1) Smith, Adam, Eine Untersuchung über Natur und Ursachen des Volkswohlstandes, Bd. 3 (Sammlung Sozialwissenschaftlicher Meister Bd. 12, III), Jena 1923, S. 189
 - 2) Auch die Weimarer Verfassung spricht in Artikel 151 noch von "Freiheit des Handels und Gewerbes", Artikel 111 gewährte das Recht, "sich an beliebigen Orte des Reiches... niederzulassen, ... und jeden Nahrungszeit zu betreiben".
 - 3) vgl. H.H. Rupp, Das Grundrecht der Berufsfreiheit in der Rechtsprechung des BVerfG, AÖR 92 (1967), S. 213

1) Schutzbereich des Art. 12 I GG

Bei welchen Steuergesetzen ist Art. 12 I GG als Prüfungsmaßstab heranzuziehen? Hiermit zusammen hängt die Frage, wie Art. 12 und Art. 2 als Maßstabsnormen für Steuergesetze von einander abzugrenzen sind.

Als erstes wäre die Frage zu stellen, ob Steuervorschriften überhaupt das Grundrecht der Berufsfreiheit berühren können. Bachof ¹⁾ behauptet in der Tat, daß Maßnahmen, "die sich nur mittelbar auf die berufliche Betätigung auswirken", nicht unter dem Schutzbereich der Berufsfreiheit fallen und betont, daß dies "in besonderem Maß für die Steuer- und Zollgesetzgebung gilt"²⁾.

In Rechtsprechung³⁾ und dem überwiegenden Teil der Literatur⁴⁾ steht es indes außer Zweifel, daß auch Steuergesetze dem Schutz der Berufsfreiheit unterliegen, strittig ist lediglich, welche Steuergesetze mit welchem Inhalt an Art. 12 I GG zu messen sind.

1) Freiheit des Berufes, in: Neumann/Nipperdey/Scheuner, Die Grundrechte, Bd. III, 1, S. 196

2) etwas anderes will Bachof (a.a.O. S. 197) nur für "unverhältnismäßig hohe und daher prohibitiv wirkende Steuern" gelten lassen, worunter er wohl "Erdrosselungssteuern" meint. Nach unserer Definition des Steuerbegriffs handelt es sich hierbei aber gerade nicht um Steuern

3) vgl. etwa BVerfGE 16,162

4) vgl. z.B. Hamann/Lenz, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 12, Anm. 6 c; Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Art. 12, Rdnr. 23; Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 12, Rdnr. 75; Gubelt in: Münch, GG-Kommentar, Art. 12, Rdnr. 39

Das BVerfG, das bei außersteuerrechtlichen Eingriffen wirtschaftlicher Natur den Schutzbereich der Berufsfreiheit extensiv auslegte¹⁾, hielt bisher in seiner Rechtsprechung daran fest, daß Steuergesetze den Schutzbereich des Art. 12 I GG "nur unter besonderen Umständen"²⁾ verletzen.

Das BVerfG sieht diese besonderen Umstände für gegeben an, wenn die Steuer (oder sonstige Abgaben) in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufes steht und objektiv eine berufsregelnde Tendenz erkennen läßt³⁾. Daß das BVerfG auf dieser Grundlage nur selten Art. 12 I GG als Prüfungsmaßstab anlegte, verwundert ebensowenig wie die geringe "Voraussehbarkeit", ob das BVerfG bei Überprüfung eines Steuergesetzes Art. 12 als Maßstabsnorm benützen würde⁴⁾. Unlogisch wird das BVerfG aber, wenn es, wie etwa bei Überprüfung der Weinwirtschaftsabgabe⁵⁾, zuerst Art. 12 GG als Maßstabsnorm leugnet, weil die Abgabe "objektiv keine berufspolitische Wirkung"⁶⁾ habe und anschließend die verfassungsrechtliche Überprüfung - neben der des Art. 3 - anhand des Art. 12 I GG vorgenommen wird⁷⁾.

- 1) Vgl. etwa BVerfGE 22, 380 (384); 30, 292 (312, 334ff)
- 2) So wurde z.B. in BVerfGE 26,1 (12), bei Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnung der Dauerschulden und Dauerschuldzinsen nach § 12 II Nr. 1 und § 8 Nr. 1 des GewStG mit obiger Formulierung die Möglichkeit einer Verletzung des Art. 12 in drei Zeilen abgelehnt
- 3) BVerfGE 37,1, (17); vgl. auch BVerfGE 13, 181, (185 f); 16, 147 (162); 29, 327, (333); 31, 8, (26); 38, 61, (79)
- 4) vgl. im Einzelnen hierzu Selmer, Finanzordnung und Grundgesetz, AÖR 101, (1976), S. 423 ff
- 5) BVerfGE 37, 1 ff
- 6) BVerfGE 37, 1, (17)
- 7) Das BVerfG leitet diesen "Sinneswandel" mit den Worten ein: "Selbst wenn man aber dem vorlegenden Gericht und damit eine im Schrifttum zu beobachtende Tendenz folgen wollte, die in Art. 12 I GG ein mit Art. 2 I GG auf wirtschaftlichem Gebiet schlechthin vorgehendes Grundrecht sehen möchte, so würde die Bestimmung über die Erhebung der Abgabe in Verbindung mit ihrer Verwendung den verfassungsmäßigen Voraussetzungen einer Berufsausübungsregelung genügen".

Hieran zeigt sich deutlich, daß das BVerfG sich selbst im Unklaren ist, welches Grundrecht als Prüfungsmaßstab einschlägig ist¹⁾. Wahrscheinlich zögerte das BVerfG selbst vor den Folgen der Einengung des Schutzbereiches des Art. 12 I GG: dies könnte nämlich nur bedeuten, daß Lenkungssteuergesetze, die in die allgemeine wirtschaftliche Betätigungsfreiheit eingreifen, an Art. 2 I GG zu messen sind, was eine dogmatische Anreicherung von Art. 2 II GG gegenüber seiner bisherigen Funktion als allgemeines Persönlichkeitsrecht, das die speziellen Freiheitsrechte ergänzt, bedeutet.

Es dürfte nicht ratsam sein, die Stellung des Art. 2 I GG als Auffangnorm ohne sachliche Notwendigkeit aufzugeben²⁾. Da das BVerfG im außersteuerrechtlichen Bereich schon jetzt die Berufsfreiheit als lex specialis verstärkt heranzieht, sollte konsequenterweise der Schutzbereich des Art. 12 I GG bei Abgabengesetzen in derselben Weise abgegrenzt werden. Hinzu kommt, worauf Selmer³⁾ mit Recht aufmerksam macht, daß eine eindeutige Zuordnung zu Art. 12 bzw. Art. 2 oft schwer möglich ist, da die Abgabengesetze teils berufsregelnde, teils allgemeinpolitische Elemente enthalten. Eine Abgrenzung, inwieweit die Berufsfreiheit nur mittelbar betroffen ist und daher Art. 2 GG als Maßstabsnorm zu dienen habe, führt eher zu willkürlichen Ergebnissen⁴⁾.

1) vgl. hierzu Selmer, a.a.O., S. 424, der sich ebenfalls kritisch mit der Entscheidung des BVerfG zur Weinwirtschaftsabgabe auseinandersetzt

2) ebenso Selmer, a.a.O., S. 424 f; eine andere Ansicht vertritt etwa Mutius, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit und Schranken der öffentlichen Indienstnahme privater, VerwArch 63 (1972), S. 332 f, der die Meinung vertritt, "daß Art. 12 I GG nur im Falle einer Indienstnahme für berufsspezifische bzw. berufsinhärente Tätigkeiten tangiert wird".

3) a.a.O., S. 425

4) vgl. hierzu Selmer, a.a.O., S. 425

Die Anforderungen des BVerfG an ein Abgabengesetz, das an Art. 12 GG zu prüfen ist - enger Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufes und objektiv berufsregelnde Tendenz -, gehen zu weit. "Enger Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufes" diese Formulierung läßt die Vermutung aufkommen, daß es auf den Willen des Gesetzgebers ankommt, ob er mit einem Abgabengesetz auch berufsregelnde Ziele verfolgt, da sonst die zweite Voraussetzung "objektiv berufsregelnde Tendenz" ohne weitergehenden Sinn wäre. Auch wenn das BVerfG es expressis verbis bisher in keinem Urteil ausgesprochen hat, kann nicht deutlich genug vor solchen Tendenzen gewarnt werden¹⁾, da bei Zugrundelegen einer subjektiven Motivation des Gesetzgebers es im Belieben des Parlaments stehen würde, inwieweit Grundrechte durch Gesetze betroffen sein können, ja es würde sogar das Parlament "belohnen", das sich möglichst wenig Gedanken über die (Neben)Folgen seiner Gesetze macht, die es verabschiedet.

Es sind daher alle Abgabengesetze an Art. 12 I GG zu messen, die "objektiv eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen lassen"²⁾. Welche Abgabengesetze haben aber "objektiv eine berufsregelnde Tendenz"?

1) vereinzelte Stimmen in der Literatur scheinen von einem subjektiven Element des Gesetzgebers auszugehen. So schreibt die JA 76, 610 bei dem Thema "Lenkungseffekte und Berufsfreiheit": "Von wesentlicher Bedeutung kann dabei nicht nur die objektive Wirkung, sondern vor allem auch die gesetzgeberische Absicht sein. Wird z.B. in vorstehendem Fall (Sondersteuer für Apotheken, Anmerk. d. Verfass.) die Schließung einer Apotheke als unerwünschte Nebenfolge einer anderweitig motivierten Steuermaßnahme nötig, so ist das sicher nicht verfassungswidrig. Ist sie dagegen gerade v. Gesetzgeber beabsichtigt, so wird man Verfassungswidrigkeit anzunehmen haben" (o.Verf.)

2) BVerfG, a.a.O.

Das BVerfG stellt auf die "unmittelbaren" Wirkungen der Abgabengesetze ab, die "direkte" Beeinträchtigung der Berufsfreiheit. Besonders deutlich zeigt sich dies, wenn von der Entrichtung einer Steuer die Erteilung oder der Fortbestand der Berufserlaubnis abhängt, wie dies bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung der Schankerlaubnissteuer¹⁾ der Fall war. Eine Steuernorm, die nicht unmittelbar die Berufswahl regelt, kann hiernach nur dann einer Zulassungsvoraussetzung gleichzusetzen sein, wenn die "objektive Gestaltung und Höhe der Steuer den Berufsbewerber in aller Regel hindert, den angestrebten Beruf zur Grundlage seiner Lebensführung zu machen"²⁾.

Diese Auffassung ist so eng, da sie in Wahrheit nur die "Erdrosselungssteuer" umfaßt, die nach unserer Definition keine Steuer ist. Der Ansicht Bendas³⁾ kann daher nicht zugestimmt werden, das Grundrecht der Berufsfreiheit wirke hier als verfassungsrechtliche Schranke für die Erdrosselungssteuer. Wenn das Grundrecht der Berufsfreiheit keine weitergehenden Wirkungen hätte, so wäre es - jedenfalls auf dem Gebiet des Steuerrechts - wirkungslos.

An Art. 12 I GG sind jedenfalls alle interventionistischen Steuergesetze zu messen, die zumindest in Folge der tatsächlichen Auswirkungen mittelbar das Grundrecht der Berufsfreiheit berühren können⁴⁾.

1) BVerfGE 13, 181 ff; die Verfassungswidrigkeit wurde verneint, da aufgrund der Gestaltung und Höhe der Steuer es den Berufsbewerbern nicht unmöglich war, den gewählten Beruf zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen: die Freiheit der Berufswahl war daher nicht berührt

2) BVerfGE 31, 8 (29); vgl. Fußnote 1

3) Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, DStZ A 73, S. 56

4) so auch Schmidt-Bleibtreu, Berufsfreiheit und Steuerrecht, DB 66, 1148; Seetzen NJW 74, 1224; das BVerfG hat in seiner Entscheidung zur Schankerlaubnissteuer (BVerfGE 13, 181, 185 f) zwar diese Formulierung auch gebraucht, ohne sie jedoch in der Praxis anzuwenden

Können auch reine "Fiskalgesetze" eine "objektiv berufsregelnde Tendenz" haben und somit an Art. 12 I GG zu messen sein? Selmer¹⁾ lehnt dies mit der Begründung ab, daß hierdurch "Art. 12 weitgehend zu einem Allerweltsgrundrecht von der Art des Art. 2 degradiert" würde und befürwortet, daß das BVerfG daran festhalte, "das Grundrecht des Art. 12 I GG auf die von Steuervorschriften generell ausgehenden ungezielten Wirkungs- und Hemmungseffekte nicht anzuwenden"²⁾.

Dieser Ansicht, die der vom BVerfG vertretenen Linie entspricht³⁾, kann nicht zugestimmt werden. Grundrechte dienen dem Einzelnen als Abwehrrechte zur Verteidigung seiner Freiheiten gegenüber dem Staat. Hierbei kann es nicht darauf ankommen, ob diese Eingriffe des Staates "gewollt" oder "gezielt" sind, entscheidend ist, ob tatsächlich eine Einwirkung oder Störung gegeben ist⁴⁾. Leisner stellt z.B. bei seiner Untersuchung der verfassungsrechtlichen Grenzen der Erbschaftsbesteuerung mit Recht darauf ab, daß die Erbschaftssteuer in den tatsächlichen Auswirkungen eine berufsregelnde Tendenz aufweist, auch wenn sie ein reines "Fiskalgesetz" ist, das lediglich der "Erzielung von Einkünften"⁵⁾ dient⁶⁾.

-
- 1) Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 247 und Finanzordnung und Grundgesetz, AÖR 101 (1976), S. 426
 - 2) Selmer, AÖR 101, a.a.O.
 - 3) entgegen dem Wortlaut in seiner "Werkfernverkehrsent-scheidung", BVerfGE 13, 185 f: "Der besondere Freiheitsraum, den Art. 12 I GG sichern will, kann auch durch Vorschriften berührt werden, die in Folge ihrer tatsächlichen Auswirkungen geeignet sind, die Freiheit der Berufswahl mittelbar zu beeinträchtigen, obwohl sie keinen berufsregelnden Charakter haben".
 - 4) Ebenso Papier, Beeinträchtigung der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern, der Staat, 1972, S. 494; Friauf, Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie, Jur. A. 70, 299 f; Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, S. 99
 - 5) Von umverteilungspolitischen Zielen, die mit der Erbschaftssteuer verfolgt werden, soll in diesem Zusammenhang abgesehen werden
 - 6) Leisner a.a.O. S. 98 f

Als Ergebnis ist daher festzuhalten: Der Schutzbereich des Art. 12 I GG ist bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung von Steuergesetzen weit zu ziehen, wie es durch das BVerfG bei außersteuerrechtlichen Wirtschaftsmaßnahmen bereits heute geschieht. Art. 12 I GG dient als Maßstabsnorm für alle Steuergesetze die tatsächlich berufsregelnde Auswirkungen haben, gleichgültig ob es sich um "interventionistische Steuergesetze" oder reine "Fiskalgesetze" handelt.

Aus diesem weiten Schutzbereich des Art. 12 I GG ist auch die Antwort auf die Frage nach der Abgrenzung des Art. 12 von Art. 2 zu geben. Art. 12 I GG ist als Lex specialis immer dann einschlägig, wenn die Berufsfreiheit betroffen ist. Dies ist nicht nur der Fall, wenn die steuerrechtliche Regelung direkt die Berufswahl oder Berufsausübung beeinträchtigt wird, sondern auch, wenn das Recht der Berufsfreiheit mittelbar durch wirtschaftspolitische Auswirkungen gestört werden kann¹⁾.

Dieser Schutzbereich des Art. 12 I GG mag manchen zu weit gehend erscheinen. Es möge dabei bedacht werden, daß die Prüfung eines Steuergesetzes an Art. 12 I GG noch nicht die Verfassungswidrigkeit des Steuergesetzes wegen Verstoß gegen die Berufsfreiheit bedeutet. Ein erfolgreicher Schutz der Grundrechte - hier: Berufsfreiheit - ist aber nur möglich, wenn der Schutzbereich des entsprechenden Grundrechts nicht restriktiv verengt wird und so von vornherein zum Teil seiner Schutzfunktion entblößt wird, zumal ein Rückgriff auf das allgemeine Freiheitsrecht des Art. 2 I GG in

1) Diese Abgrenzung erscheint situationsgerechter als die z.B. von Nipperdey, Die Berufsfreiheit als ein Grundelement der sozialen Marktwirtschaft, BB 66, S. 421 vertretene Lösung, die "Spezialgarantien" im Grundrecht der freien Persönlichkeitsentfaltung zu schützen

diesem Bereich aufgrund der "Schrankentrias" keinen weitergehenden Schutz bieten kann.

2) Prüfungsmaßstab im Rahmen des Art. 12 I GG

Haben wir den Schutzbereich des Art. 12 I GG bestimmt, so muß die nächste Frage lauten: welcher Prüfungsmaßstab muß innerhalb des Art. 12 I GG angelegt werden?

a) Anwendbarkeit der "Dreistufentheorie"

Diese Frage scheint beantwortet, seit das BVerfG in seiner grundlegenden Entscheidung zur Zulässigkeit einer "Bedürfnisprüfung" bei Erteilung einer Betriebs-erlaubnis zur Eröffnung einer Apotheke¹⁾ die "Stufentheorie" entwickelt hat, in der es zwischen Eingriffen in die Berufsausübung und Berufswahl unterscheidet und hiernach auch die Möglichkeiten der Regelungsbefugnis bestimmt.

Der Bedeutung wegen seien die für unseren Zusammenhang entscheidenden Leitsätze 5 und 6 im Wortlaut zitiert:

5. Die Regelungsbefugnis nach Art. 12 Abs 1 Satz 2 GG erstreckt sich auf Berufsausübung und Berufswahl, aber nicht auf beide in gleicher Intensität. Sie ist um der Berufsausbildung willen gegeben und darf nur unter diesem Gesichtspunkt allenfalls auch in die Freiheit der Berufswahl eingreifen. Inhaltlich ist sie um so freier, je mehr sie reine Ausübungsregelung ist, um so enger begrenzt, je mehr sie auch die Berufswahl berührt.
6. Das Grundrecht soll die Freiheit des Individuums schützen, der Regelungsvorbehalt ausreichenden Schutz der Gemeinschaftsinteressen sicherstellen. Aus der Notwendigkeit, beiden Forderungen gerecht zu werden, ergibt sich für das Eingreifen des Gesetzgebers ein Gebot der Differenzierung etwa nach folgenden Grundsätzen:
 - a) Freiheit der Berufsausübung kann beschränkt werden, soweit vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls es zweckmäßig erscheinen lassen; der Grundrechtsschutz beschränkt sich auf die Abwehr in sich verfassungswidriger, weil etwa übermäßig belastender und nicht zumutbarer Auflagen.

1) BVerfGE 7, 377

b) Die Freiheit der Berufswahl darf nur eingeschränkt werden, soweit der Schutz besonders wichtiger Gemeinschaftsgüter es zwingend erfordert. Ist ein solcher Eingriff unumgänglich, so muß der Gesetzgeber stets diejenige Form des Eingriffs wählen, die das Grundrecht am wenigsten beschränkt.

c) Wird in die Freiheit der Berufswahl durch Aufstellung bestimmter Voraussetzungen für die Aufnahme des Berufs eingegriffen, so ist zwischen subjektiven und objektiven Voraussetzungen zu unterscheiden: für die subjektiven Voraussetzungen (insbesondere Vor- und Ausbildung) gilt das Prinzip der Verhältnismäßigkeit in dem Sinn, daß sie zu dem angestrebten Zweck der ordnungsmäßigen Erfüllung der Berufstätigkeit nicht außer Verhältnis stehen dürfen.

An den Nachweis der Notwendigkeit objektiver Zulassungsvoraussetzungen sind besonders strenge Anforderungen zu stellen; im allgemeinen wird die Abwehr nachweisbar oder höchstwahrscheinlicher schwerer Gefahren für ein überragend wichtiges Gemeinschaftsgut diese Maßnahme rechtfertigen können.

d) Regelungen nach Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG müssen stets auf der "Stufe" vorgenommen werden, die den geringsten Eingriff in die Freiheit der Berufswahl mit sich bringt; die nächste "Stufe" darf der Gesetzgeber erst dann betreten, wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit dargetan werden kann, daß die befürchteten Gefahren mit (verfassungsmäßigen) Mitteln der vorausgehenden Stufe nicht wirksam bekämpft werden können.

Diese Stufentheorie ist indes nicht bedenkenlos bei jeder Verfassungsrechtlichen Prüfung an Art. 12 I GG anzuwenden, selbst bei außersteuerrechtlichen Gesetzen sind Unge-
reimtheiten nicht zu übersehen. So haben Schmidt-Bleibtreu¹⁾
und Hesse²⁾ unter Aufzählung von Einzelbeispielen auf die
nicht immer einleuchtenden Ergebnisse des BVerfG zu der
Frage hingewiesen, was als "Beruf" im Sinne des Art. 12

1) Das Grundrecht der Berufsfreiheit und seine Grenzen in der Rechtsprechung des BVerfG, BB 69, 1494 f

2) Der Einzelne und sein Beruf: Die Auslegung des Art. 12 I GG durch das BVerfG aus soziologischer Sicht, AÖR 95, 461 f

anzuerkennen sei; vom Ausgang dieser Frage hängt aber ab, ob die Regelung die Berufswahl oder nur die Berufsausübung betrifft. Da der Gesetzgeber aber weitgehend frei ist, die einzelnen Berufe zu definieren¹⁾, kann er hierdurch zu leicht die Regelungsbefugnisse auf der niedrigen Stufe der Berufsausübungsregelung halten. Rupp²⁾ kritisiert bei insgesamt durchaus positiver Würdigung der Dreistufentheorie³⁾, daß sie den "bei der Frage nach dem Umfang des Gesetzesvorbehalt verworfenen Unterschied zwischen Berufswahl und Berufsausübung wieder aufnimmt".

b) Anforderungen an Steuergesetze wie an
"Berufsausübungsregelungen"

Das BVerfG hat daher ursprünglich Steuergesetze, die es an Art. 12 I GG prüfte, wie Berufsausübungsregelungen behandelt, für deren Verfassungsmäßigkeit gemäß seiner "Stufentheorie" das Vorliegen "vernünftiger Erwägungen des Gemeinwohls" genügte. Selbst in der bereits zitierten Entscheidung zur Schankerlaubnissteuer⁴⁾, bei der die Zahlung der Steuer Voraussetzung zur Ergreifung des Berufes war, sah es aufgrund der Gestaltung und Höhe der Steuer die Freiheit der Berufswahl nicht berührt⁵⁾.

-
- 1) vgl. etwa BVerfGE 21, 173 ff, 180; 26, 246 ff; dies wird auch nicht dadurch verhindert, daß der Begriff "Beruf" im Sinne von Art. 12 alle sinnvollen, erlaubten Tätigkeiten umfaßt; vgl. hierzu Tipke, Der Plan der Zusammenführung steuerberatender Berufe zu Einheitsberufen StuW 71, Sp 216
 - 2) Das Grundrecht der Berufsfreiheit in der Rspr. des BVerfG AöR, 92 (1967), 233
 - 3) a.a.O., S. 215 stellt Rupp sie sogar als "beispielhaft" hin, weil "sie es vermocht hat, eine grundrechtliche Freiheit zu einer rechtlichen Freiheit gegenüber dem Gesetz werden zu lassen, ohne andererseits dem Gesetzgeber seinen grundrechtlichen Mitgestaltungsauftrag entreißen".
 - 4) BVerfGE 13, 181 ff
 - 5) Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 256 ff setzt sich eingehend mit dieser Entscheidung auseinander und weist überzeugend deren Fragwürdigkeit, nicht im Ergebnis, aber in der Begründung nach

Diese Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 12 I GG für Steuergesetze konnte keinen wirksamen Grundrechtsschutz bieten¹⁾, da "vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls"²⁾ immer begründet werden können. Es ist daher auch nicht weiter verwundernswert, daß das BVerfG bisher in keiner Entscheidung einer Steuer aus diesem Grund die Verfassungsmäßigkeit versagte.

Diese Rechtsprechung bedeutete gerade auf dem Gebiete des Steuerrechts lediglich eine "Gemeinwohljudikatur"³⁾, die in Wahrheit in Gefahr steht, Partikularinteressen zu schützen⁴⁾. Bei einer solchen Rspr. ist die Überprüfung von Art. 12 I GG überflüssig. Die Anforderungen, die hier verfassungsrechtlich an Berufsausübungsregelungen gestellt werden, müssen diese Gesetze bereits aufgrund des Rechtsstaatsprinzips erfüllen, Art. 12 I GG bietet bei solcher Betrachtung keinen weitergehenden Schutz⁵⁾.

Gerade an der Schankerlaubnissteuerentscheidung⁶⁾ zeigt sich deutlich, daß eine Trennung - Eingriff in die Berufswahl/Berufsausübung - insbesondere bei Steuergesetzen

1) vgl. auch Hoffmann, Die Rspr. des BVerfG zum Finanz- und Steuerrecht, StuW 76, 383

2) vgl. etwa BVerfGE 31, 8 (32)

3) am weitestgehend wohl die Begründung in der BVerfGE 31,8 ff, 32 zur Sondersteuer für Gewinnspielgeräte in Form einer Mindestpauschsteuer; hier betrachtete das BVerfG als "rechtfertigenden Gemeinwohlgrund" das Interesse der Allgemeinheit, eine Steuereinnahmequelle zu erhalten

4) zur berechtigten Kritik an dieser "Gemeinwohljudikatur" siehe z.B. Nipperdey, a.a.O., S. 418 ff

5) bezeichnend ist, daß der oben abgedruckte Leitsatz 6a der "Apothekerentscheidung" die bei Konkretisierung des Rechtsstaatsprinzips gebräuchliche Terminologie "Schutz vor...übermäßigen und nicht zumutbaren Auflagen" verwendet

6) BVerfGE 13, 181 ff

nicht möglich ist. Leisner¹⁾ versuchte diese Schwierigkeit dadurch zu umgehen, daß er in seiner Untersuchung zur Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftssteuer zwischen niedrigem und hohem Erbschaftssteuersatz unterschied; eine "mäßige" Erbschaftssteuer bezeichnete Leisner als Berufsausübungsregelung, bei "stärkerer Anspannung" ging die Erbschaftssteuer in einen Eingriff in die Berufswahl über²⁾. Nur durch diese Hilfskonstruktion war eine Anwendung der Stufentheorie möglich³⁾.

c) Verhältnismäßigkeitsprinzip als Prüfungsmaßstab

Die Stufentheorie des BVerfG ist Ausfluß des allgemeinen Verhältnismäßigkeitsprinzips⁴⁾. Während sie bei "allgemeinen" Gesetzen trotz verschiedener Problematiken vielfach gute Dienste leisten kann, muß sie bei Steuergesetzen versagen: Die Stufentheorie erfaßt die "qualitativ" unterschiedlichen Eingriffe in das Grundrecht der Berufsfreiheit. Das entscheidende Merkmal der Steuer ist aber das "quantitative" Element, die Höhe der Steuer. Die Stufentheorie wäre daher nur durch den Kunstgriff Leisners anwendbar, bei steigendem Steuersatz einen "Umschlag von der Quantität in die Qualität" anzunehmen.

Es ist daher nicht der Umweg über die Stufentheorie zu wählen, sondern das Verhältnismäßigkeitsprinzip direkt anzuwenden⁵⁾.

1) a.a.O. S. 99 ff

2) Die Untersuchung Leisners behandelte bei der verfassungsrechtlichen Prüfung des Art. 12 selbstverständlich nur die Auswirkungen auf private Unternehmen

3) Tipke a.a.O. S. 217 stellt dar, wie die Meinungen über die Abgrenzung der Berufswahl von der Berufsausübung erheblich auseinanderliefen

4) In BVerfG NJW 78, 333 bezeichnet das BVerfG die Stufentheorie selbst "als Ergebnis einer strikten Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes auf Eingriffe in das Grundrecht aus Art. 12 I GG"

5) ebenso Selmer, Finanzordnung und GG, AöR 101, (1976), S. 415, 427; ders., Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 260

Auch das BVerfG beruft sich in seinen Entscheidungen in letzter Zeit nicht mehr auf die Stufentheorie, sondern prüft die Steuergesetze an Art. 12 I GG aufgrund des allgemeinen Verhältnismäßigkeitsprinzips¹⁾.

Direkte Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzipes heißt, die Schwere der steuerrechtlichen Auswirkungen mit den Gemeinwohlgründen, die zur Rechtfertigung dienen, abzuwägen²⁾. Nur wenn die berechtigten Gemeinwohlinteressen bei dieser Abwägung die Oberhand gewinnen, ist die Einschränkung des Berufsfreiheitsbereiches des Einzelnen gerechtfertigt³⁾.

Das Problem lautet nun: Wie sind die "Schwere der Auswirkungen" und die "Gemeinwohlgründe" zu bestimmen?

Beim Schweregrad ist sicherlich der wichtigste Faktor die Höhe des Steuersatzes. Entscheidend kann ferner sein, inwieweit wettbewerbsrechtliche Wirkungen bezüglich der Konkurrenz ausgehen. Zweifelhaft kann hingegen schon sein, ob Möglichkeiten der Steuerüberwälzung eine Rolle spielen können⁴⁾. Unter Umständen sind sogar zeitliche Momente zu berücksichtigen⁵⁾.

1) vgl. etwa BVerfGE 29, 327 (334); 30, 292, (315); 38, 61 (86)

2) auf die ausgeprägte Zweck-Mittel-Relation speziell bei Lenkungssteuern weist Knies, Steuerzweck und Steuerbegriff, S. 150, hin

3) BVerfGE 16, 147, 187 formuliert: Dem steuerlichen Eingriff in die Freiheit der beruflichen Betätigung müsse ein gleich bedeutsamer Nutzen für das Gemeinwohl gegenüber stehen

4) siehe hierzu unten S. 88f und 97

5) vgl. zu der gesamten Problematik: Selmer, Steuerinterventionismus u. Verfassungsrecht, S. 263 ff

Schwierig wird es bei der Bestimmung der Gemeinwohlgründe, Bei der Auseinandersetzung mit der Stufentheorie wurde die "Gemeinwohljudikatur" des BVerfG kritisiert, nunmehr sollen die Gemeinwohlinteressen doch entscheidend sein. Hierbei ist jedoch zu bedenken, daß innerhalb der Stufentheorie beliebige Gemeinwohlgründe zur Rechtfertigung dienen, während nunmehr jeweils eine Abwägung mit der Schwere des Eingriffs zu erfolgen hat. Entscheidend kommt es aber trotzdem darauf an, und insoweit muß auf jeden Fall Nipperdeys Kritik¹⁾ Rechnung getragen werden, daß Gemeinwohlgründe nicht in Partikularinteressen aufgelöst werden²⁾. Ansonsten bestünde tatsächlich die Gefahr, daß auch bei direkter Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips ein "Leerlaufen des Grundrechts der Berufsfreiheit"³⁾ nicht zu verhindern ist. Hierzu ist es auch nötig, daß die Gerichte nicht allein dem Gesetzgeber die Definition überlassen, inwieweit ein bestimmtes Interesse ein Gemeinschaftsgut darstellt⁴⁾.

3) Grundrechtsschutz der Berufsfreiheit bei juristischen Personen

Juristische Personen spielen im Wirtschaftsleben unserer Zeit eine entscheidende Rolle. Es stellte sich daher bereits frühzeitig die Frage, inwieweit auch juristische Personen und die Handelsgesellschaften des HGB (oHG, KG), die eine "Zwitterstellung" einnehmen, sich auf das Grund-

1) a.a.O., S. 418 ff

2) Als abschreckendes Beispiel möge BVerfGE 13, 97ff zur Handwerksordnung dienen, die so weit ging, u.a. sogar die "Förderung des Ansehens dieses Berufsstandes" (S. 112) zum Gemeinschaftswert zu erheben

3) vgl. zur Problematik des "Leerlaufen der Grundrechte" etwa Nipperdey a.a.O. S. 418, oder Rupp, Das Grundrecht der Berufsfreiheit, NJW 65, 994

4) vgl. Nipperdey, a.a.O.; Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 267

recht der Berufsfreiheit berufen können.

Art. 19 III GG bestimmt allgemein, daß die Grundrechte auch für inländische juristische Personen gelten, "soweit sie ihren Wesen nach auf diese anwendbar sind".

In der älteren Literatur und Rechtsprechung wird zwar zum Teil die Meinung vertreten, daß juristischen Personen das Grundrecht der Berufsfreiheit nicht zustehen könne, weil in dem Begriff "Beruf" ein persönliches Moment enthalten sei, das nur natürlichen Personen zukomme¹⁾. Es ist sicherlich richtig, daß "eine juristische Person nicht einen Beruf im Sinne einer Lebensaufgabe, in der sich die menschliche Persönlichkeit ausformt und vollendet, ausüben kann"²⁾.

In Anlehnung der Bestimmung des Art. 19 III GG gewährt Art. 12 I GG allerdings nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG³⁾ den juristischen Personen und Handelsgesellschaften "die Freiheit, eine Erwerbszwecken dienende Tätigkeit, insbesondere ein Gewerbe, zu betreiben, soweit diese Erwerbstätigkeit ihrem Wesen und ihrer Art nach gleicherweise von einer juristischen wie von einer natürlichen Person ausgeübt werden kann". Diese Rechtsprechung wird heute auch von der überwiegenden Literatur gestützt⁴⁾ und kann nur begrüßt werden. Von Besonderheiten, die nur natürliche Personen betreffen können,

1) VGH Bebenhausen DÖV 55, 733; Sieg, Das Recht der Gewerbezulassung und Art 12 GG, DvBl 50, 199

2) BVerfGE 21, 261, (266)

3) vgl. etwa BVerfGE 21, 261, (266); 22, 380, (383); 30, 292 (312)

4) vgl. etwa Gubelt, in: Münch, GG-Kommentar, Art 12, Rdnr 6; Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art 12, Rdnr 8; Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Art 12, Rdnr 26; zur Bejahung der Anwendbarkeit auf Handelsgesellschaften ausdrücklich Hamann/Lenz, GG, Art 12, Anm. B 1

abgesehen kann es nicht angehen, den juristischen Personen - hinter denen letztlich ja ebenfalls natürliche Personen stehen - den Schutz des Grundrechts der Berufsfreiheit gänzlich zu verweigern. Die Folge einer Ablehnung, bei juristischen Personen Art. 2 I GG anzuwenden, könnte nicht befriedigen und würde auch zu keinem günstigeren Ergebnis führen.

4) Gewerbesteuer - Gewerbefreiheit - Berufsfreiheit

Das Grundrecht der Berufsfreiheit umfaßt unstreitig auch die Gewerbefreiheit¹⁾. Da Gewerbetreibende einer besonderen Steuer - der Gewerbesteuer - unterliegen, stellt sich naturgemäß die Frage: inwieweit beeinträchtigt die Gewerbesteuer die Gewerbefreiheit und damit das Grundrecht der Berufsfreiheit?

Die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer kann nicht damit begründet werden, daß die Gewerbesteuer in Art. 106 IV GG im Zusammenhang mit der Umlage an Bund und Länder erwähnt wird²⁾. Auch die im GG aufgeführten Steuern sind auf ihre materiellrechtliche Vereinbarkeit mit dem GG, insbesondere den Grundrechten und dem Rechtsstaatsprinzip, zu prüfen. Die Nennung im X. Abschnitt "Finanzwesen" bedeutet nicht die automatische Verfassungsmäßigkeit des

1) vgl. z.B. Leisner, Eigentümer als Beruf, JZ 72, 33 mit umfassenden Nachweisen; auf die Unterscheidung von Nipperdey, Soziale Marktwirtschaft und Grundgesetz, S. 32 in eine Gewerbefreiheit im engeren Sinne und Gewerbefreiheit im weiteren Sinne, wobei letztere in Art. 2 GG verbürgt ist, soll an dieser Stelle nicht eingegangen werden

2) Bis zum "Finanzreformgesetz" 1969 war in Art. 105 II Nr. 3 und 106 VI nur allgemein von "Realsteuern" die Rede

entsprechenden Steuergesetzes¹⁾. Insofern stellt sich auch für den Fall, daß eine solche Steuer wegen eines Verstoßes gegen ein Grundrecht als verfassungswidrig angesehen wird, nicht die Problematik, welche Verfassungsnorm Vorrang besitzt.

Die Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer ergeben sich aus dem Charakter einer "Sonderabgabe" für bestimmte Berufsgruppen. Hierin könnte ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz durch Mißachtung des Grundrechts der Berufsfreiheit durch den Gesetzgeber gesehen werden. Aus diesem Grunde wird die Problematik auch hier und nicht im Zusammenhang mit dem Gleichheitssatz behandelt²⁾.

Das BVerfG hat sich in einer Reihe von Entscheidungen mit Einzelbestimmungen des Gewerbesteuergesetzes befassen müssen: So wurde § 8 Nr. 5 GewSt für verfassungswidrig erklärt³⁾, der bewirkte, daß bei Ermittlung des Gewerbeertrages Gehälter und Vergütungen an Ehegatten von (Mit)Unternehmern nicht als Ausgaben berücksichtigt wurden. Dasselbe Schicksal erlitt § 8 Nr. 6 GewSt⁴⁾, das eine

1) Das BVerfG formuliert allerdings mit einer bewundernswerten Selbstverständlichkeit: "Das Grundgesetz geht selbst davon aus, daß die Erhebung einer Gewerbesteuer zulässig ist", BVerfGE 26, 1, (8) ähnlich BVerfG NJW 78, 366.
Auf diese Art und Weise würde es dem Gesetzgeber - bei Vorhandensein der notwendigen qualifizierten Mehrheit - möglich sein, verfassungsrechtlich bedenkliche Steuern einzuführen und durch ausdrückliche Nennung im Abschnitt Finanzwesen "abzusichern".

2) S. 53 wurde festgestellt, daß Inhalt und Differenzierungsmaßstab aus der Verfassung selbst, insbesondere den Grundrechten zu bestimmen sind, und es daher letztlich eine Frage der Methode ist, ob der Verstoß gegen das in Frage kommende Grundrecht beim Gleichheitssatz selbst oder dem entsprechenden Grundrecht geprüft wird. Meist ist es aus Gründen des Zusammenhangs günstiger, die Prüfung beim entsprechenden Grundrecht vorzunehmen

3) BVerfGE 13, 290 ff

4) BVerfGE 13, 331 ff

analoge Bestimmung für Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art enthielt, die an wesentlich Beteiligte oder an ihre Ehegatten für eine Beschäftigung im Betrieb gewährt worden sind. Ebenso wurde die Zweigstellensteuer (§ 17 I GewStG) für Wareneinzelhandelsunternehmen¹⁾ und Banken²⁾ wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz für nichtig erklärt.

Dagegen hat das BVerfG z.B. die Lohnsummensteuer³⁾, die Hinzurechnung der Dauerschulden und Dauerschuldzinsen zum Gewerbekapital bzw. Gewerbeertrag⁴⁾ und die Heranziehung von Handelsvertretern⁵⁾ für verfassungsmäßig erachtet.

Obwohl der Anlässe also genug waren, hat das BVerfG lange Zeit nicht die Gelegenheit genutzt, sich eingehender mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer insgesamt auseinanderzusetzen. Meist ging das BVerfG stillschweigend von der generellen Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer aus und prüfte nur die im jeweiligen Verfahren angegriffene Bestimmung des Gewerbesteuergesetzes⁶⁾.

1) BVerfGE 19, 101 ff

2) BVerfGE 21, 160 ff

3) BVerfGE 21, 54 ff; vgl. auch die Rspr des BFH BStBl 64 III 47 ff und BStBl 77 II 512 ff. Im letzteren Falle stellte der BFH ausdrücklich fest, daß unter gewissen Voraussetzungen die verfassungsmäßige Pflicht zum Erlaß der Lohnsummensteuer nach § 131 AO aF (jetzt §§ 163, 227 AO 77) bestehe

4) BVerfGE 26, 1 ff

5) BVerfGE 46, 224 ff

6) so etwa in BVerfGE 13, 290 ff; 13, 331 ff; 19, 101 ff; 21, 54 ff; 21, 160 ff

Bei der Lohnsummensteuerentscheidung stellte es lediglich fest, daß der Gesetzgeber "bei der Erschließung von Steuerquellen eine weitgehende Gestaltungsfreiheit hat. Er kann sich dabei von finanzpolitischen, sozialpolitischen und steuertechnischen Erwägungen leiten lassen (BVerfGE 6, 55 (81); 13, 181 (203))"¹⁾.

Nur in zwei Entscheidungen²⁾ befaßte es sich eingehender mit der verfassungsmäßigen Zulässigkeit der Gewerbesteuer und setzte sich in der neueren Entscheidung³⁾ insbesondere mit der Abgrenzung gegenüber unselbständig Tätigen und freien Berufen im Sinne von § 18 I EStG auseinander.

In der Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit von Dauerschulden und Dauerschuldzinsen⁴⁾ führte das BVerfG aus, weder das Sozialstaatsprinzip noch der Gleichheitssatz stünden der Erhebung der Gewerbesteuer entgegen. Das Sozialstaatsprinzip verbiete es nicht, Steuern zu erheben, die von der Leistungsfähigkeit des Inhabers der zu besteuerten Wirtschaftseinheit abstrahiere, zumal wenn eine solche Objektsteuer im Rahmen eines Steuersystems erhoben werde, das der persönlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen in vielfältiger Weise Rechnung trage.

Der Gleichheitssatz sei nicht verletzt, weil die Kombination der Produktionsfaktoren Boden, Arbeit und Kapital bei Landwirtschaft, freien Berufen und Gewerbe so grundlegend verschieden sei, daß der Gesetzgeber nun deshalb nicht

1) BVerfGE 21, 54, (63)

2) BVerfGE 26, 1 ff; 46, 224 ff

3) BVerfGE 46, 224 ff

4) BVerfGE 26, 1 ff

gehindert sein könne, eine wirtschaftliche Betätigung, bei der der Produktionsfaktor Kapital eindeutig im Vordergrund stehe, mit einer besonderen Steuer zu belegen¹⁾. Die gewählte Differenzierung des Gesetzgebers beruhe daher auf sachgerechten Erwägungen.

Das BVerfG merkte offenbar selbst, daß diese Begründung - zumindest hinsichtlich des Gleichheitssatzes - zu dürftig war und setzte sich deshalb in seiner Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der Heranziehung von selbständigen Handelsvertretern zur Gewerbesteuer²⁾ eingehender mit der Abgrenzung zu den "freien Berufen" auseinander: Die selbständige Ausübung eines Berufes sei grundsätzlich eine gewerbesteuerpflichtige Betätigung, die nichtsteuerpflichtige Ausübung eines freien Berufes die Ausnahme. Die Vorzugsstellung der freien Berufe - die im übrigen auch bei der Umsatzsteuer gem. § 12 II UStG gegeben sei - sei gerechtfertigt durch persönlichen Einsatz bei der Berufsausübung, Charakter der Berufstätigkeit, Stellung und Bedeutung im Sozialgefüge und Qualität und Länge der erforderlichen Berufsausbildung.

Diese Ausführungen des BVerfG können der Kritik nicht entgegen: hierbei soll in folgendem die Lohnsummensteuer außer Acht bleiben, da ihre Abschaffung bereits beschlossen ist³⁾, obwohl sich auch gegen sie trotz der Entscheidungen des BFH⁴⁾ und BVerfG⁵⁾ erhebliche verfassungsrechtliche

1) An anderer Stelle nannte das BVerfG (E 21, 160 (168)) als Zweck der Gewerbesteuer, die besonderen Belastungen und Aufwendungen der Gemeinden wegen des Vorhandenseins von Gewerbebetrieben auszugleichen

2) BVerfGE 46, 224 ff

3) durch Gesetz vom 30.11.1978 (BGBl I S. 1849) mit Wirkung ab Erhebungszeitraum 80 beschlossen

4) zuletzt BStBL 77 II 512 ff

5) BVerfGE 21, 54 ff

Bedenken vorbringen ließen¹⁾.

Bei der Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer handelt es sich in Wahrheit um eine zweite Einkommen- bzw. Vermögensteuer. Zur Begründung der Zulässigkeit einer solchen zusätzlichen Besteuerung muß tiefer gefragt werden, genügt nicht die recht oberflächliche Behauptung der besonderen Stellung der freien Berufe gegenüber gewerbetreibenden Selbständigen, wobei überhaupt nicht begründet wird, warum "die selbständige Ausübung eines Berufes grundsätzlich eine gewerbesteuerpflichtige Betätigung" sei, also eine gegenüber unselbständig Tätigen besonders zu versteuernde "Berufsausübung" zulässig sein soll.

Ausgangspunkt muß hierbei die "Apothekerentscheidung" sein, die richtig festgestellt hat²⁾:

Art. 12 Abs. 1 unterscheidet nicht zwischen den selbständig- und den unselbständig ausgeübten Beruf, auch abhängige Arbeit kann als Beruf gewählt werden und wird es in der modernen Gesellschaft tatsächlich immer mehr. Wenn eine Tätigkeit in selbständiger und unselbständiger Form ausgeübt werden kann und beide Formen der Ausübung eigenes soziales Gewicht haben, so ist auch die Wahl der einen oder der anderen Form der Berufstätigkeit und der Übergang von der einen zur anderen eine Berufswahl im Sinne des Art. 12 I GG".

Andererseits würde das BVerfG nach den oben dargelegten Grundsätzen - wenn es überhaupt Art. 12 als Maßstabsnorm wählen würde - eine verschiedene Besteuerung von

1) siehe z.B. Hamann, Gewerbelohnsummensteuer und GG, FR 62, 261 ff; Müller, Lohnsummensteuer und GG, BB 64, 818. Die dort vorgebrachten Argumente gegen die Verfassungsmäßigkeit der Lohnsummensteuer wurden in den Entscheidungen des BFH und BVerfG nicht widerlegt

2) BVerfGE 7, 377, (398)

Selbständigen/Unselbständigen höchstens als eine Berufsausübungsregelung auffassen, da lediglich Motivation beeinflusst wäre, in einem anderen Beruf mehr zu verdienen¹⁾.

In Wahrheit zeigt sich auch hier, daß die Unterscheidung in Berufsausübung/Berufswahlfreiheit bei der Besteuerung nicht paßt und der direkten Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips der Vorzug zu geben ist.

Aber dies entbindet uns nicht von der Beantwortung der Grundfrage: Gebietet Art. 12 I GG, daß Unselbständige, "Freiberufler" und Gewerbetreibende den selben Steuern unterliegen oder ist eine Unterscheidung zulässig, so daß einer der Berufsgruppen eine "Sondersteuer" auferlegt werden kann. Einer gewissen unterschiedlichen Behandlung unterliegen diese Berufsgruppen schon dadurch, daß das Einkommensteuergesetz unterschiedliche Regelungen bei der Ermittlung der Einkünfte getroffen hat, die aber nicht der verfassungsrechtlichen Kritik unterliegen, da sie vor allem auf der Eigenart der Einkunftserzielung beruhen.

1) Mit Recht kritisiert Weber, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und Besteuerung der selbständigen Unternehmen, 399f, "daß einerseits die Berufswahl angesichts des Wertes der freien menschlichen Persönlichkeit von Eingriffen der öffentlichen Gewalt möglichst unberührt bleiben muß und ein Akt der Selbstbestimmung, des freien Willensentschlusses sein soll, wenn andererseits eine Steuerbelastung nicht für erheblich gehalten wird, die auf die Wahl des Berufes motivationshemmend, also auf die innere Freiheit des Willensentschlusses bestimmend oder zumindest stark beeinflussend einwirkt".

Die Begründung der Zulässigkeit der Gewerbesteuer würde leicht fallen, wenn man dem BVerfG folgen würde und die Gewerbesteuer nicht als Steuer ansehen würde, die an den "Beruf" anknüpft, sondern als Steuer auf den Produktionsfaktor Kapital. Das BVerfG hat allerdings in neuerer Zeit selbst zugegeben, daß Kapitaleinsatz nicht zum Wesensmerkmal der gewerblichen Betätigung gehöre, während bei freien Berufen, z.B. Ärzten erheblicher Kapitaleinsatz erforderlich ist¹⁾. Der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer wird letztlich auch vom BVerfG nur mehr mit Einschränkungen vertreten und dies mit der fragwürdigen Argumentation, das Kapital könne aus dem "Kundenstamm" bestehen²⁾.

Der entscheidende Gesichtspunkt dürfte vielmehr sein: Die selbständig Tätigen (freie Berufe und Gewerbetreibende) nutzen die freie Entfaltung der Persönlichkeit und die Berufsfreiheit in einem wesentlich stärkerem Maße als der unselbständig Tätigen. Der Gesetzgeber darf diese Möglichkeit der größeren Ausnutzung der Berufsfreiheit nicht verhindern, auch nicht durch indirekte steuerrechtliche Maßnahmen. Ihm steht aber frei - unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsprinzipes - Berufsgruppen, die unterschiedlich intensiv das Grundrecht der Berufsfreiheit ausnutzen, auch unterschiedlich zu besteuern. Die Erhebung der Gewerbesteuer ist daher nicht verfassungswidrig im Vergleich zu den Unselbständigen.

1) BVerfGE 46, 224, (241)

2) So in BVerfGE 46, 224, 238, für den Beruf des selbständigen Handelsvertreters. Da nach dieser Argumentation auch der in einem "freien Beruf" Tätige Kapital besitzt, müßte das BVerfG logischer Weise die Ausnahme des Freiberuflers von der in der Regel gewerbesteuerpflichtigen Tätigkeit begründen

Problematischer ist die Frage, ob die Einteilung der selbständig Tätigen in freiberuflich und gewerblich Tätige mit der Folge, daß nur eine dieser Gruppen eine zusätzliche Steuer zahlen muß, verfassungsgemäß ist.

Die Begründung des BVerfG für die Vorzugsstellung der freien Berufe - persönlicher Einsatz bei der Berufsausübung, Charakter der Berufstätigkeit, Stellung und Bedeutung im Sozialgefüge und Qualität und Länge der erforderlichen Berufsausbildung - kann keine Rechtfertigung darstellen. Insbesondere die beiden letzten Punkte stimmen bedenklich. Bestimmt "Bildung", ob eine Steuer entfällt? Sind Steuerprivilegien wieder neu eingeführt der Gestalt, daß, wer angesehener ist, weniger Steuern zahlen muß? Den "persönlichen Einsatz bei der Berufsausübung" als Abgrenzungskriterium zu gewerblich Tätigen möchte das BVerfG retten, indem es auf die "geistige Leistung, die auf einer bestimmten fachlichen Vorbildung oder einem schöpferischen Vermögen beruht"¹⁾ abstellt, die die freiberuflich Tätigen vollbringen müssen.

In Wahrheit werden freiberufliche und gewerbliche Tätigkeit nur negativ von einander abgegrenzt²⁾, lediglich

-
- 1) Fleischmann, Die freien Berufe im Rechtsstaat, S. 41; Das BVerfG übernimmt diese Formulierung in BVerfGE 46, 224
 - 2) siehe § 1 I 1 GewStDV 77: "Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird, und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinne des EStR anzusehen ist".

§ 18 EStG bringt eine abschließende Aufzählung der Berufe, die als freiberufliche Tätigkeit zu betrachten sind¹⁾, wobei dem Gesetzgeber jederzeit freisteht, den Bereich der freiberuflichen Tätigkeit im EStG durch einfache Gesetzesänderung auszudehnen oder einzuschränken²⁾.

Hier allerdings stellt sich die Frage: Rechtfertigt diese Tatsache allein eine unterschiedliche steuerliche Behandlung oder gebietet das Grundrecht der Berufsfreiheit, daß freiberuflich und gewerblich Tätige denselben Steuern unterliegen?

Erwähnenswert an dieser Stelle ist die Tatsache, daß ursprünglich auch die freien Berufe zur Gewerbesteuer herangezogen werden sollten³⁾ und in einigen Ländern des deutschen Reiches, insbesondere in der Weimarer Republik die Gewerbesteuer auch auf die freien Berufe ausgedehnt wurde; erst durch das Reichsgewerbsteuergesetz vom 1.12.36⁴⁾ wurden die freien Berufe in ganz Deutschland von der Gewerbesteuer freigestellt⁵⁾.

-
- 1) Von der Besonderheit, daß gewisse freiberufliche Tätigkeiten von Gesellschaften wahrgenommen werden können (z.B. Wirtschaftsprüfungstätigkeit durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) und diese dann gem. § 2 II Nr. 2 GewStG kraft Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen, soll hier der Vereinfachung wegen abgesehen werden
 - 2) vgl. hierzu Schick, Die freien Berufe im Steuerrecht, S. 166 f
 - 3) vgl. Bräuer, Frage einer Heranziehung der Ärzte zur Gewerbesteuer, S. 82
 - 4) RGBI 1936 I 979
 - 5) Schick, a.a.O., S. 13, Schick weist hierbei auch darauf hin, daß der RFH die Heranziehung der freiberuflich Tätigen zur Gewerbesteuer für rechtspolitisch wünschenswert hielt

Dies alles zeigt, daß eine Unterscheidung zwischen freiberuflich und gewerblich Tätigen, die aus dem Gesichtspunkt des Grundrechtseingriffs in die Berufsfreiheit verschieden starke Beeinträchtigungen zulassen würden, nicht erkennbar ist. Das Grundrecht der Berufsfreiheit verlangt vielmehr eine Gleichbehandlung aller selbständig Tätigen auch - oder gerade - in Bezug auf die Belastung durch Steuern. Das Grundrecht der Berufsfreiheit verlangt nicht die Abschaffung der Gewerbesteuer bei den gewerblich Tätigen, theoretisch denkbar und verfassungsrechtlich ebenso zulässig wäre die Heranziehung der freiberuflich Tätigen zur Gewerbesteuer.

Ein Gesichtspunkt kann dieses Ergebnis noch ändern: die Abwälzbarkeit der Gewerbesteuer auf den Verbraucher, die zwar nicht in der offenen Weise wie bei der Umsatzsteuer geschieht, aber bei Kalkulation der Preise von den Unternehmern berücksichtigt wird. Kann hieraus der Schluß gezogen werden, daß wegen dieser Abwälzbarkeit die gewerblich Tätigen doch keiner höheren Steuerbelastung als freiberuflich Tätige im Ergebnis unterliegen, so daß die Unterwerfung der gewerblich Tätigen unter die Gewerbesteuer doch nicht verfassungswidrig ist?

Die Abwälzbarkeit einer Steuer dient dem BVerfG als Argument für den fehlenden Eingriff in die Berufsfreiheit¹⁾. Dies ist sicher nicht ganz von der Hand zu weisen, auch wenn Vorsicht geboten ist, die Abwälzbarkeit einer Steuer als Kriterium für deren Verfassungsmäßigkeit zu benutzen.

Im vorliegenden Fall ist ein Blick auf die Umsatzsteuer geboten: auch hier müssen gewerblich und freiberuflich Tätige unterschiedliche Steuern aufgrund der verschiedenen

1) vgl. etwa BVerfGE 14, 76, (96); 16, 147, (165); 31, 8, (19)

Steuersätze¹⁾ zahlen. Da diese Steuern aber letztlich der Verbraucher zu tragen hat ("Verbrauchssteuer"), käme niemand auf die Idee, die Umsatzsteuer an sich oder die verschiedenen hohen Steuersätze für freiberufliche und gewerbliche Umsätze als Eingriff in die Berufsfreiheit anzusehen. Durch die höheren Preise aufgrund höherer Umsatzsteuersätze und Gewerbesteuer entstehen auch keine Wettbewerbsverzerrungen und damit vielleicht indirekt eine Beeinträchtigung der Berufsfreiheit bzw. der allgemeinen Handlungsfreiheit.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände muß man zu dem Ergebnis gelangen: Gegen die Gewerbesteuer als Sonderbesteuerung einer gewissen Berufsgruppe - der selbständig gewerblich Tätigen - bestehen erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken aus dem Gesichtspunkt des Grundrechts der Berufsfreiheit. Aufgrund der vorgesehenen und in der Regel gegebenen Abwälzbarkeit dieser "Sonderbesteuerung" dürfte sich die Gewerbesteuer zwar hart an der Grenze der Verfassungswidrigkeit bewegen, aber - isoliert betrachtet - noch als verfassungsmäßig anzusehen sein.

Hiermit bleibt nur noch eine letzte Frage offen: Wenn die Gewerbesteuer als Sondersteuer für selbständig gewerblich Tätige erlaubt ist, entspricht sie dann auch dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, so daß die Gewerbefreiheit als Teilaspekt der Berufsfreiheit nicht verletzt ist? Mit dieser Frage kehren wir zum Ausgang dieses Abschnitts zurück, die Beantwortung fällt allerdings nicht mehr schwer.

1) gem. § 12 UStG seit 1.7.79 für gewerbliche Umsätze in der Regel 13%, für Umsätze von freiberuflich Tätigen 6,5%

Wenn man die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen den Charakter der Sonderbesteuerung ausgeräumt hat, so ist auch die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer - nicht zuletzt wieder wegen der Abwälzbarkeit - gewahrt. Einen Eingriff in die Gewerbefreiheit stellt die Gewerbesteuer sicherlich dar, aber sie bewegt sich aufgrund ihrer jetzigen Ausgestaltung und Höhe noch im verfassungsmäßig zulässigen Bereich. Die Antwort müßte allerdings sicher anders ausfallen, wenn z.B. die Gemeinden durch Erhöhungen der Hebesätze die Gewerbesteuer so stark anheben würden, daß es nicht mehr sinnvoll erscheint, den Beruf eines Gewerbetreibenden zur Grundlage seiner Lebensführung zu machen.

5) Verstoß gegen das Grundrecht der Berufsfreiheit
aufgrund der Gesamtbesteuerung

In der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland wurde bisher kein Abgabengesetz wegen Verstoßes gegen das Grundrecht der Berufsfreiheit für nichtig erklärt, wenn auch manchmal die Besteuerung "an der Grenze des verfassungsrechtlich Zulässigen"¹⁾ lag. Die Berufstätigen unterliegen aber oft nicht nur einer Steuer, sondern haben eine Vielzahl von Steuern und Abgaben zu entrichten. Ergibt sich hieraus ein Umschlag von der "Quantität in die Qualität", von der Verfassungsmäßigkeit des einzelnen Steuergesetzes zur Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung? Dies ist deshalb genau zu prüfen, da wir bei der Frage nach dem richtigen Prüfungsmaßstab festgestellt haben, daß das entscheidende Element der Steuer die Höhe des Steuersatzes ist. Durch die kumulativen

1) so z.B. bei der Sonderbesteuerung des Werkfernverkehrs
BVerfGE 16, 147, (187)

Wirkungen kann daher sehr wohl eine Gesamthöhe der Besteuerung erreicht werden, die sich als unzulässiger Eingriff in das Recht der Berufswahlfreiheit auswirkt, obwohl gegen jede einzelne Steuer bzw. Abgabe verfassungsrechtlich nichts einzuwenden ist.

Bei dieser Untersuchung ist wenigstens eine grobe Unterteilung der Berufstätigen nötig:

- a) Der Arbeitnehmer und der Beamte
- b) der Landwirt
- c) der freiberuflich Tätige
- d) der Gewerbetreibende¹⁾.

a) Der Arbeitnehmer und der Beamte

Arbeitnehmer und Beamte unterliegen mit ihrem Arbeitsentgelt bzw. ihren Alimenten der Einkommensteuer²⁾, die den Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben (Werbungskosten) besteuert, also nur den tatsächlichen "Ertrag". Außerdem werden persönliche Umstände durch Abzugsmöglichkeit von Steuerausgaben und außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt.

Weitere Steuern haben sie als Berufstätige nicht zu entrichten, diese fallen vielmehr in die Privatsphäre³⁾.

-
- 1) Die Unterteilung in Anlehnung an die Einkunftsarten des EStG wird bewußt gewählt, da sich zeigen wird, daß weitere Steuern von dieser Einteilung abhängen
 - 2) § 2 I, Nr. EStG: Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit
 - 3) die meisten Steuern haben Arbeitnehmer und Beamte als "Verbraucher" zu entrichten (z.B. Umsatzsteuer), also bei Verwendung seines Einkommens. Unter Umständen kommen hinzu Erbschaft - und Vermögensteuer

Eine Verfassungswidrigkeit aufgrund kumulativer Wirkungen von mehreren Steuern kommt unter diesen Umständen nicht in Betracht. In die Berufswahlfreiheit würde nur eingegriffen, wenn das Einkommensteuergesetz so hohe Steuersätze - gerade auch im unteren Bereich des Tarifs - festsetzen würde, daß die Ausübung eines Berufes in unselbständiger Stellung oder als Beamter nicht mehr sinnvoll erscheinen würde. Dies ist natürlich nur eine theoretische Feststellung, da eine so konstruierte Einkommensteuer jeglichen Beruf sinnlos machen würde, was der Staat - nicht nur aus Gründen der Steuereinnahmen - gerade nicht anstrebt¹⁾.

Festzuhalten ist daher, daß Arbeitnehmer und Beamte in ihrer Berufsfreiheit (Berufswahlfreiheit als auch Berufsausübung²⁾) nicht durch die kumulativen Wirkungen der Gesamtbesteuerung beeinträchtigt werden können.

b) Der Land- und Forstwirt

Bei den Land- und Forstwirten stellt sich derzeit nicht das Problem einer übermäßigen Gesamtbesteuerung, sondern die Frage, ob steuerliche Vergünstigungen, die der Land- und Forstwirtschaft derzeit noch zustehen, durch Änderung des § 13a EStG ihre Geltung verlieren. Die Land- und

-
- 1) Tarifieränderungen und Anhebung von Freibeträgen der ESt haben gerade das Ziel, die niedrigeren Einkommen vor zu hoher Steuerbelastung zu bewahren
 - 2) Von dem Sonderproblem, inwieweit Überstunden für Arbeitnehmer wegen der hohen Abzüge noch sinnvoll sind, soll hier abgesehen werden, da jedenfalls verfassungsrechtlich noch keine Beanstandung nötig ist

Forstwirte genießen nämlich bei mehreren Steuern eine Vorzugsstellung, insbesondere wird die Einkommensteuer nach § 13a EStG in der Regel nach Durchschnittssätzen berechnet¹⁾, wodurch derzeit nach Schätzung der Bundesregierung nur etwa 20 % der Gewinne erfaßt werden²⁾.

Eine Neuregelung der Einkommenbesteuerung der Land- und Forstwirte ist zwar vorgesehen³⁾, aber auch hierdurch stellt sich die Frage nach der Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung der Land- und Forstwirte nicht, da diese auch dann noch unter der Steuerquote anderer Berufsgruppen liegen werden.

c) Der freiberuflich Tätige

Der freiberuflich Tätige zahlt berufsbedingt Einkommensteuer⁴⁾, Umsatzsteuer⁵⁾ und gegebenenfalls Vermögensteuer⁶⁾. Allerdings kann die Umsatzsteuer nicht als Steuer angesehen werden, die an Art. 12 GG zu messen ist,

-
- 1) Das Niedersächsische Finanzgericht, EFG 1979, 28, hält die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei Landwirten für eine ungerechtfertigte Privilegierung der nichtbuchführungspflichtigen Landwirte sowohl gegenüber den buchführungspflichtigen Landwirten als auch gegenüber Nichtlandwirten und deshalb mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz nicht vereinbar. Es hat daher diese Frage dem BVerfG vorgelegt, wo das Verfahren derzeit anhängig ist (Az: 1 BvL 125/78)
 - 2) Bulletin der Bundesregierung vom 17.8.79, Nr. 97, S. 914
 - 3) siehe Beschlüsse der Bundesregierung, a.a.O., S. 914 ff
 - 4) §§ 2 I Nr. 3, 18, I, Nr. 1 EStG
 - 5) § 2 I UStG
 - 6) § 1 I Nr. VermStG, § 96 Bewertungsgesetz

da sie objektiv keine berufsregelnde Tendenz hat. Sie ist vom Verbraucher zu tragen und wird in der Rechnung sogar offen ausgewiesen, so daß sie nicht als eine steuerliche Belastung der freiberuflich Tätigen bezeichnet werden kann.

Vermögensteuer, die unabhängig von den Einkünften des Berufstätigen zu zahlen ist, kann den freiberuflich Tätigen zusätzlich belasten, wenn das Gesamtvermögen einschließlich des "Betriebsvermögens" über den Freigrenzen des Vermögensteuergesetzes liegt. Diese Belastung betrifft allerdings nicht nur den freiberuflich Tätigen, sondern auch die unselbständig Arbeitenden mit entsprechendem Vermögensbesitz. Der Unterschied besteht darin, daß bei den Unselbständigen das gesamte Vermögen der Privatsphäre zuzurechnen ist, während bei den freiberuflich Tätigen ein Teil des Vermögens Grundlage des Berufes und damit Betriebsvermögen ist. Dies bedeutet jedoch noch keine Beeinträchtigung der Berufsfreiheit, da das Vermögen auch bei Anlage als Privatvermögen der Vermögenssteuer unterliegen würde, so daß die Vermögensteuer nicht durch den Beruf bedingt ist.

Als Ergebnis ergibt sich demnach auch bei den freiberuflich Tätigen, daß kein verfassungsrechtlicher Verstoß der Gesamtversteuerung gegen das Grundrecht der Berufsfreiheit zu erkennen ist.

d) Der Gewerbetreibende

Wir haben bereits bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer festgestellt, daß die Gewerbetreibenden steuerrechtlich eine Sonderstellung einnehmen, da sie als einzige Berufsgruppe im Sinne des Einkommensteuergesetzes¹⁾ einer "Sonderbesteuerung" unterliegen.

1) § 2 I Nr. 2 EStG

Betrachten wir die Gesamtbesteuerung, so ergibt sich, daß der selbständig gewerblich Tätige neben der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer in der Regel Vermögenssteuer, gegebenenfalls Grundsteuer sowie häufig zusätzliche Steuern und Abgaben - je nach ausgeübten Gewerbe - entrichten muß. Hierzu kommen die Umsatzsteuern und die besonderen Verbrauchssteuern¹⁾. Zeitweise sind weitere konjunkturbedingte Abgaben wie Konjunkturzuschlag²⁾, Investitionssteuer oder Stabilitätszuschlag³⁾ zu zahlen.

Selbst bei Nichtberücksichtigung anderer berufsspezifischer Abgaben (nicht steuerlicher Natur) zeigt sich bereits eine hohe Gesamtsteuerlast, der selbständig gewerblich Tätige ausgesetzt sind.

Ist diese Gesamtsteuerbelastung aus dem Gesichtspunkt der Berufsfreiheit als verfassungswidrig zu bezeichnen?

Wir müssen ausgehen von der Feststellung, daß die Berufsfreiheit nicht garantiert, in dem gewählten Beruf erfolgreich zu sein, d.h. Gewinne zu erzielen, um hiervon den Lebensunterhalt bestreiten zu können. Die Berufsfreiheit kann nur die Chancen eröffnen, den Beruf zur Grundlage der Lebensführung zu machen. Ob dies tatsächlich gelingt, gehört zum Risikobereich des Einzelnen.

-
- 1) Hierbei kann es je nach Gewerbe zu verschiedenen Belastungen kommen: während Speisen und Getränke nur dem halben Umsatzsteuersatz unterliegen, müssen Gastwirte den vollen Umsatzsteuersatz auf Speisen und Getränke entrichten.
 - 2) Der Konjunkturzuschlag war zwar keine Steuer, sondern eine "Abgabe eigener Art", die zurückgezahlt wurde, führte aber durch die Verknappung der Liquidität zu einer weiteren wirtschaftlichen Belastung
 - 3) Die hier genannten Abgaben trafen zwar nicht nur die Gewerbetreibenden, ihre Erwähnung erfolgt aber gerade hier, um aufzuzeigen, wie viele "kleine" Steuern und Abgaben sich bei einer "Gesamtschaubetrachtung" summieren können

Andererseits kann nicht geleugnet werden, daß durch die Steuererhebung tatsächliche Auswirkungen auf die "Rentabilität" und damit auf die Berufswahl¹⁾ des einzelnen Steuerpflichtigen gegeben sind.

Auch bei einem gewissen Rückgang der selbständig gewerblich Tätigen ist festzustellen, daß insgesamt der Beruf des Gewerbetreibenden zur "Grundlage der Lebensführung" dienen kann. Falls dies in Einzelfällen nicht gelingt und daher eine Berufsaufgabe bzw. Konkurs erfolgt, müssen die Ursachen hierfür nicht unbedingt in einer zu hohen Steuerbelastung zu suchen sein, sondern können auch die Folge falschen Wirtschaftens des steuerpflichtigen Gewerbetreibenden sein, wobei sich natürlich die Frage anschließt: Wann liegt "falsches Wirtschaften" vor, das der Einzelne selbst zu vertreten hat und wann liegt die Ursache des beruflichen Scheiterns in einer zu hohen Gesamtsteuerlast, die es dem einzelnen gewerblich Berufstätigen nicht erlaubt, den gewünschten und gewählten Beruf weiterhin auszuüben?

Hierbei muß auch noch auf eine andere Frage zurückgegriffen werden, die bereits gestellt, aber noch nicht eindeutig beantwortet wurde: Inwieweit ist die Frage der Abwälzbarkeit von Steuern auf die Verbraucher ein entscheidendes Kriterium bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Gesamtbesteuerung?

1) Die Verdienstmöglichkeit in einem Beruf dürfte nach wie vor ein entscheidendes Motiv bei der Berufswahl sein.

Wie bereits festgestellt wertet das BVerfG die Abwälzbarkeit einer Steuer als Indiz dafür, daß die betroffene Steuer nicht in verfassungswidriger Weise das Grundrecht der Berufsfreiheit beeinträchtigt¹⁾. Ob die Steuerüberwälzung gelingt, ist ein wirtschaftlicher Vorgang und hängt von der Marktlage ab, auch wenn vom Gesetzgeber bei verschiedenen Steuern, insbesondere den Verbrauchsteuern geplant ist, daß die Steuer letztlich der Verbraucher trägt. Der Steuergesetzgeber ist daher nur verpflichtet, keine rechtlichen Hindernisse aufzubauen, die eine Steuerüberwälzung völlig ausschließen²⁾.

Dieser Ansicht, allein die wirtschaftliche Möglichkeit der Abwälzbarkeit der Steuer rechtfertige die Argumentation, die Steuer verstoße nicht gegen das Grundrecht der Berufsfreiheit, kann nicht gefolgt werden. Es wird dem BVerfG zugestimmt, daß die tatsächliche Abwälzung beweist, daß die Steuer die Berufsfreiheit des Steuerpflichtigen Berufstätigen nicht beeinträchtigt, aber können hiermit die Fälle verfassungsrechtlich irrelevant sein, in denen die Steuerüberwälzung - aus welchen Gründen auch immer - nicht gelingt?

Hiermit sprechen wir das Problem von "genereller Norm und individuellem Grundrechtsschutz"³⁾ an. Es ist verständlich, daß der Gesetzgeber typisieren darf, da die zu

1) siehe etwa BVerfGE 14, 76 (96); 16, 147 (165); 31, 8 (19)

2) vgl. BVerfGE 14, 76 (96)

3) vgl. hierzu die Antrittsvorlesung von Prof. Selmer in Frankfurt, abgedruckt in DÖV 72, 551 ff

erlassende Norm auf eine Vielzahl von Einzelfällen zutreffen und daher für möglichst viele Tatbestände eine angemessene Regelung schaffen muß¹⁾. Hierbei müssen vielfach Einzelfälle außer Acht bleiben. Auch bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung ist daher zuerst einmal darauf abzustellen, wie sich das Gesetz generell auswirkt²⁾.

Etwas anderes muß gelten, wenn nicht einzelne Spezialfälle sondern abgrenzbare Gruppen betroffen sind. Werden solche aus dem Rahmen fallende Berufsgruppen - ohne besondere Rechtfertigung - wesentlich stärker belastet, dann kann hierdurch Art. 12 I GG verletzt sein³⁾.

Bei Beachtung dieser Grundsätze sind Gesetze in aller Regel verfassungsmäßig. Hieraus folgt für unsere Untersuchung, daß die Belastung des einzelnen Steuerpflichtigen durch die kumulativen Wirkungen der Besteuerung dann nicht gegen Art. 12 I GG verstößt, wenn generell bei der betrachteten Berufsgruppe - hier selbständig Gewerbe -

1) so z.B. BVerfGE 13, 230, (236)

2) rigoroser formuliert BVerfG NJW 76, 101; BVerfGE 14, 76, (101); 16, 147, (165, 187); siehe hierzu auch Vogel-Walter, in: BK, Art. 105, Rdnr. 144

3) siehe BVerfGE 25, 236, (251); 30, 292, (326f), 738; besonders lesenswert in diesem Zusammenhang BVerfGE 34, 71ff, das zu dem Ergebnis kam, daß das Einzelhandels-gesetz v. 5.8.1957 mit dem Erfordernis eines umfassenden Sachkundenachweises für den Lebensmittel-Einzelhandel mit Art. 12 I GG in Verbindung mit Art. 3 I GG unvereinbar sei, "soweit es keine Möglichkeit vorsieht, für den Einzelhandel mit Lebensmitteln eine auf bestimmte Warenarten beschränkte Erlaubnis erteilen und für den Sachkundenachweis entsprechend geringere Anforderungen zu stellen", (S. 79). Hierzu ist zu bemerken, daß die Klägerin des Verfahrens Kaugummiautomaten hielt

treibende - unter Berücksichtigung von besonders gelagerten Fällen bei Untergruppen dieser Berufsgruppen das Grundrecht der Berufsfreiheit nicht beeinträchtigt wird.

Die Gesamtsteuerhöhe - bezogen auf Umsatz, erst recht beim Vergleich mit dem Gewinn nach Steuern - wäre als zu hoch und damit verfassungswidrig zu bezeichnen, wenn die betroffenen Berufstätigen diese Steuerbelastung tatsächlich auch tragen müßten. Der Gesetzgeber geht aber davon aus - und in der Praxis geschieht dies in den meisten Fällen zu Recht -, daß aufgrund von Steuerüberwälzungen die Gewerbetreibenden die Gesamtsteuerlast bei weitem nicht selbst tragen. Die Berufsfreiheit ist generell nicht beeinträchtigt, der "Beruf selbständiger Gewerbetreibender" kann vom Einzelnen zur Grundlage der Lebensführung gemacht werden.

Wie steht es aber mit den Einzelfällen, in denen eine weitgehende Abwälzung der Steuerbelastung nicht gelingt, so daß nach Zahlung der Steuern nicht genug für den berufstätigen Gewerbetreibenden übrig bleibt, um von seinem Beruf leben zu können. Heißt dies dann, er hat "falsch gewirtschaftet", hat dieser dann Anspruch auf Anwendung der Härteklausel (§ 227 AO) oder folgen für solche Einzelfälle sogar verfassungsrechtliche Konsequenzen?

Man wird sicher nicht so weit gehen können wie Carl Schmitt¹⁾, der die These vertrat, daß "Normen nur für normale Situationen gelten, und die vorausgesetzte Normalität

1) Legalität und Legitimität, S. 71 und Die drei Arten des rechtswissenschaftlichen Denkens, S. 22 ff

der Situation ein positiv-rechtlicher Bestandteil ihres Geltens ist". Das dahinterstehende Anliegen ist zwar durchaus bewunderungswürdig und gerade bei Behandlung von Rechtsfolgen für den einzelnen Bürger aufgrund kumulativer Wirkungen mehrerer Steuergesetze könnten hierdurch Antworten geben werden, die den Individualinteressen hohen Vorrang einräumen würden. Es bestände jedoch die Gefahr, daß eine solch weitgehende Relativierung des Rechtsstaatsgedankens letztlich "zur Auflösung des Rechtsstaatsgedankens selbst"¹⁾ führt.

Das andere Extrem wäre die Nichtbeachtung solcher Einzelfälle. Es würde jedoch schwer fallen, in all diesen Fällen falsches Wirtschaften des Einzelnen anzuführen, das der Einzelne selbst zu verantworten habe²⁾. Hierbei kann es nicht darauf ankommen, ob die wirtschaftliche Bedrängnis durch "allgemeine Finanzsteuern" oder eine "gezielte Belastung"³⁾ durch den Gesetzgeber herbeigeführt wird.

Die Begründung, gezielten Belastungen könne nicht ausgewichen werden, stimmt nicht, da im Gegenteil die allgemeinen Finanzsteuern eher zwangsläufig anfallen. Zuzugeben ist allerdings, daß wirtschaftliche Bedrängnis aufgrund allgemeiner Finanzsteuern ein Indiz dafür sein kann, daß falsches Wirtschaften jedes Einzelnen die Ursache hierfür ist.

Das BVerfG hat in seiner bekannten "Werkfernverkehrsent-scheidung"⁴⁾ in Einzelfällen, in denen Unternehmen den Werkverkehr aufgrund ihrer Eigenart oder ihres geographischen

1) Engisch, Die Idee der Konkretisierung in Recht und Rechtswissenschaft unserer Zeit, S. 203

2) So aber Seetzen, a.a.O. S. 1225

3) vgl. Knies, Steuerzweck und Steuerbegriff, S. 148, der die verfassungsrechtliche Fragwürdigkeit von individuell erdrosselnden Steuern hervorhebt

4) BVerfGE 16, 147, (177)

Standorts nicht entbehren konnten und dadurch in wirtschaftliche Bedrängnis kamen, die Anwendung der Härteklause! der Abgabenordnung für "geboten", aber auch für ausreichend gehalten.

Während Selmer¹⁾ dies im Ergebnis für richtig hielt, hat Friauf²⁾ hieran Kritik geübt, weil hierdurch die Finanzverwaltung nach ihrem Ermessen anstelle des hierfür allein zuständigen Gesetzgebers wirtschaftsrechtliche Entscheidungen treffe. Knies³⁾ sieht in der Abhilfe durch die Härteklause! "weder eine theoretisch noch auch praktisch befriedigende Lösung der Grundrechtsproblematik". Seetzen⁴⁾ sieht die allgemeine Härteklause! der Abgabenordnung nicht als ausreichende Korrektiv an, allerdings genügen ihm besondere Härteklause!n in den einzelnen Lenkungssteuergesetzen. Hierbei ist zu berücksichtigen, daß für Seetzen dieses Problem nur bei Lenkungssteuern auftaucht, da die allgemeinen Finanzsteuern den Einzelnen nur aufgrund dessen falschen Wirtschaftens den Beruf beeinträchtigen können.

Das Zurückgreifen auf die allgemeine Härteklause! der Abgabenordnung erscheint mehr als Kurieren an Symptomen denn als sachgerechte Lösung. Die Zahl der betroffenen Einzelfälle mag gering sein. Unsere Freiheitsrechte des Grundgesetzes sollen aber gerade diesen Einzelfällen Geltung verschaffen. Hierzu genügt es nicht, auf Härteklause!n zu

1) Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 288 f

2) Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung, S. 34 FN 98

3) a.a.O., S. 149

4) Wirtschaftslenkende Steuern und Berufsfreiheit, NJW 74, 1222, 1226

verweisen, selbst wenn man in bestimmten Fällen das Ermessen der Finanzbehörden auf Null reduzieren will. Bei Beeinträchtigung der Berufsfreiheit aufgrund der Gesamtsteuerlast ist es auch nicht mit der Forderung nach besonderen Härteklauseln bei den einzelnen Lenkungssteuern getan. Welche Härteklausel welches Gesetzes soll Anwendung finden? Warum sollten gerade dessen speziellen Voraussetzungen vorliegen?

Im Interesse eines umfassenden Individualrechtsschutzes, der vor allem anderen, auch solchen Geboten wie Rechtssicherheit oder Rechtsklarheit, absoluten Vorrang haben muß, kann es in Einzelfällen, in denen der selbständig Gewerbetreibende aufgrund der Steuerbelastung, die ihn als Berufstätigen trifft, in seiner Berufsfreiheit beeinträchtigt wird, wobei diese Grenze nicht erst beginnt, wenn der Einzelne nicht mehr den Beruf zur Grundlage seiner Lebensführung machen kann, nur eine Lösung geben, wenn die Situation nicht durch falsches Wirtschaften des Einzelnen verschuldet ist: in diesem Einzelfall ist die Gesamtsteuererhebung verfassungswidrig. Hiervon unberührt sind und bleiben die Steuergesetze generell gültig.

Diese Verfassungswidrigkeit im Einzelfall kann insbesondere dann auftreten, wenn aufgrund besonderer Umstände der Einzelne nachweisen kann, daß ihm die vom Gesetzgeber unterstellte Steuerüberwälzung nicht gelingt. Hierbei sind bei der Gesamtsteuerbelastung alle Steuern zu berücksichtigen, die den Einzelnen in seinem Beruf als selbständig Gewerbetreibenden betreffen, nicht etwa nur Lenkungssteuern. Es ist nicht einzusehen, warum die "Gleichgültigkeit der Verfassung gegenüber den wirtschaftlichen Konsequenzen der Besteuerung für den Einzelfall (erst)"¹⁾ dort endet, wo sich

1) Ergänzung in Klammern durch den Verfasser

der Gesetzgeber der Steuer als eines gezielten Lenkungs-instrumentes bedient"¹⁾. Daß erst dann der Schutzgehalt der Berufsfreiheit "aktualisiert" wird, kann nicht gefolgt werden und wäre für den einzelnen Steuerpflichtigen völlig unverständlich.

1) Selmer, a.a.O. S. 287

IV. Eigentumsgarantie

"Die größte Versuchung für den Staat, den verfassungsmäßigen Eigentumsschutz zu unterlaufen, liegt heute auf dem Gebiet der Währungs- und Steuerpolitik".

Diese Worte Bendas¹⁾ haben in den letzten Jahren nicht nur nichts von ihrer Gültigkeit eingebüßt, sondern angesichts der steigenden Abgabenquoten erhöhte Aktualität gewonnen.

Obwohl die Vermutung nahe läge, daß dieses Spannungsverhältnis staatliche Steuergewalt - Privateigentum in Rechtsprechung und Literatur genügend ausgelotet und die notwendigen Grundsätze herausgearbeitet wurden, ist dieser Problembereich eher als "eine terra incognita des Verfassungsrechts"²⁾ zu bezeichnen.

Es fehlt zwar nicht an Abhandlungen, die nicht nur die Verfassungsgrenzen der Besteuerung allgemein behandeln, sondern sich gerade den Schranken der Steuern aufgrund der Eigentumsgarantie widmen³⁾, es wurden aber mehr Fragen

- 1) Industrielle Herrschaft und sozialer Rechtsstaat, 1968, S. 350, wiederholt 1973 in einem Vortrag "Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung", abgedruckt in DStZ A 73, 49
- 2) Rupp, Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre, 1965, S. 240 FN 429
- 3) Dißmann, Die durch Art 14 GG gebotene Grenze der Erhebung öffentlicher Abgaben, Diss 64; Faehling, Die Eigentumsgewährleistung durch Art 14 des Grundgesetzes als Schranke der Besteuerung, Diss 65; Friauf, Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie, JurA 70, 299 ff; v.d.Heydte, Grundgesetz und konfiskatorische Steuer, in: Festschrift f. Paulick, 1973; Klein Friedrich, Art 14 des Bonner Grundgesetzes als Schranke steuergesetzlicher Intervention? in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, Festschrift f. Neumark, 1970; ders., Eigentumsgarantie und Besteuerung, StW 66, Sp 433 ff; Papier, Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch

aufgeworfen als beantwortet.

Die Schwierigkeiten, das rechte Verhältnis im Problem-bereich Steuer/Eigentumsgarantie zu finden, stammen sicherlich noch aus der Zeit, als die Parlamente als Vertreter des Volkes gegenüber den Herrschern die Steuern zu bewilligen hatten und daher "Garant von Freiheit und Eigentum" waren¹⁾. Obwohl die Parlamente in unserem heutigen demokratischen Rechtsstaat diese Rolle nicht mehr spielen können, wird teilweise die Ansicht vertreten, "gegenüber dem abgabenrechtlichen Zugriff auf das Vermögen liegt eine Sicherung auch heute eher in der Abgabebewilligung" als im Eigentumsschutz²⁾. Konsequent bezeichnet Hesse³⁾ das Steuerrecht als "offene Flanke der Eigentumsgarantie".

Die Rechtssprechung des BVerfG scheint Hesse Recht zu geben, das bisher noch in keinem einzigen Fall einen Verstoß von Steuergesetzen gegen Art. 14 GG angenommen hat. Bei der Frage nach den Verfassungsgrenzen einer Gesamtbesteuerung stellt sich das Problem des Eigentumsschutzes

Fortsetzung FN 3 von S. 104

Steuern von Einkommen und Vermögen, Der Staat 11 (1972), 483ff; Roth, Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner Grundgesetz, 1958; Rübner, Die Eigentumsgarantie als Grenze der Besteuerung, DVBl 70, 881 ff; Schenke, Besteuerung und Eigentumsgarantie, in: Rechtsfragen im Spektrum der Öffentlichen Mainzer Festschrift f. Armbruster, S. 171 ff, 1976

Zu S. 105

1) Einzelheiten siehe Einleitung

2) Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland S. 169

3) a.a.O.

mit noch größerer Dringlichkeit und es wird sich für uns die Frage stellen, ob nicht die Eigentumsgarantie als das zentrale Grundrecht der Vermögenssphäre den wichtigsten Maßstab für die Verfassungsgrenzen der Steuererhebung bilden muß.

1) Vermögen - Schutzobjekt des Art. 14 I GG

Die Steuer- und Abgabeforderungen des Staates sind nicht auf besondere Vermögenswerte gerichtet, sondern belasten "nur" das Vermögen des Steuerpflichtigen als solches. Für die Frage des Eigentumsschutzes gegenüber Steuern ist es daher vordringlich, zu klären, inwieweit Art. 14 I GG als Schutzobjekt das "Vermögen als solches" beinhaltet.

a) Die Rechtssprechung des BVerfG

Das BVerfG hat in seiner Grundsatzentscheidung zur Verfassungsmäßigkeit des Investitionshilfegesetzes¹⁾ am 20.7.1954 in seinem Leitsatz 4 festgestellt:

"Art. 14 GG schützt nicht das Vermögen als solches".

In seiner Begründung führt das BVerfG hierzu aus, daß in Schrifttum und Rechtssprechung Einmütigkeit darüber bestehe, daß Art. 14 GG nicht das Vermögen gegen Eingriffe durch Auferlegung von Geldleistungspflichten schützt. Durch die Zahlungspflicht würde zwar die Liquidität des Betriebsvermögen vermindert, aber die Liquidität des Betriebes sei nur eine "wirtschaftliche Position, aber kein

1) BVerfGE 4, 7 ff

selbständiges Recht; die Frage der Eigentumsgarantie könne daher überhaupt nicht aufgeworfen werden"¹⁾.

Diese Meinung hätte die Konsequenz, daß Steuern niemals mit der Geltendmachung eines Verstoßes gegen Art. 14 angegriffen werden könnten, unabhängig von Höhe, Ausgestaltung, usw.

Das BVerfG hat selbst gemerkt, daß eine solche Rechtsprechung dem Eigentumsschutz jegliche Garantiefunktion nehmen würde, da er durch die Steuer ausgehöhlt werden könnte. Es hat daher in späteren Entscheidungen zumindest eingeschränkt, daß die Auferlegung von Geldleistungspflichten die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG "grundsätzlich" nicht berühre²⁾ bzw. "in der Regel" nicht an Art. 14 GG zu messen sei³⁾, wobei allerdings auf die früheren Entscheidungen, insbesondere das Investitionshilfeurteil, verwiesen wird⁴⁾. Ein Verstoß gegen Art. 14 GG könne danach allenfalls in Betracht kommen, "wenn die Geldleistungspflichten den Pflichtigen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würden, also eine Konfiskation darstellen würden"⁵⁾.

1) BVerfGE 4, 7, (17)

2) BVerfGE 14, 221, (241); 19, 119, (128); 19, 253, (267f); 23, 288, (314)

3) BVerfGE 26, 327, (338); 27, 326, (343)

4) Sehr ausführlich z.B. in BVerfGE 23, 288, (315)

5) BVerfGE 14, 221, (241); 19, 253, (268); 23, 228, (315); 29, 402, (413)

Ein einziges Mal schien das BVerfG eine Grenze des "Substanzschutzes" einführen zu wollen¹⁾, diese Linie wurde allerdings nicht weiter verfolgt²⁾.

Diese Rechtssprechung ist in sich unlogisch: entweder fällt Art. 14 GG als Prüfungsmaßstab aus, dann kann auch bei "übermäßig hohen" Steuern nicht auf die Eigentums-
garantie zurückgegriffen werden oder auch Geldleistungs-
pflichten unterliegen immer dem Schutz des Art. 14 GG;
die Frage der Verletzung der Eigentumsgarantie ist dann
eine zweite, hiervon unabhängige Frage und kann durchaus
dergestalt beantwortet werden, daß nur "konfiskatorische"
Steuern Art. 14 verletzen.

Der Weg des BVerfG, bei der Frage, ob Steuern in den
Schutzbereich des Art. 14 GG fallen, auf die Höhe der
Steuer abzustellen³⁾, ist nicht gangbar. Das BVerfG scheint
bei dieser Rspr. den grundlegenden Unterschied zwischen der
allgemeinen Grundrechtsrelevanz einer staatlichen Maßnahme
einerseits und ihrer Verfassungswidrigkeit wegen einer
spezifischen Verletzung des in Betracht kommenden Grund-

-
- 1) BVerfG HFR 1969, 347: "Art. 14 GG wird durch die
Auferlegung bestimmter Geldleistungspflichtigen nicht
verletzt, so lange die Substanz durch die Besteuerung
unangetastet bleibt".
 - 2) Der BFH hat sich in seiner Argumentation weitgehend dem
BVerfG angeschlossen, ausführliche Nachweise siehe Klein,
Eigentumsgarantie und Besteuerung, StuW 66 Sp. 439 ff.
In BFHE 92, 495, 505 hat er festgestellt, daß die Steuer-
gesetze "unter Umständen gegen Art. 14 GG verstoßen",
fährt allerdings sehr einschränkend fort, "ein solcher
Eingriff ist aber nur anzunehmen, wenn es sich um Steuer-
gesetze mit konfiskatorischen" oder "erdrosselnden" Fragen
handelt", aus neuerer Zeit siehe etwa BFH BStBl 76, 388
 - 3) Besonders deutlich BVerfGE 37, 121, (131): "auch Art.
14 GG ist nicht verletzt. Dieses Grundrecht schützt jeden-
falls nicht vor der Auferlegung von Geldleistungspflichten,
die einen verhältnismäßig geringen Umfang haben";
ähnlich z.B. BVerfGE 36, 383, (400)

rechts andererseits nicht beachtet zu haben¹⁾. Eingriffe, die von vorneherein nicht in den Schutzbereich eines Grundrechts fallen, können an diesem Grundrecht auch bei gesteigerter Intensität nicht gemessen werden und es folglich auch nicht verletzen²⁾, da hierbei nur auf eine quantitative Unterscheidung abgestellt wird, obwohl nur bei einer qualitativen Veränderung der Sachlage ein anderes Ergebnis einer Grundrechtsprüfung und -verletzung erzielt werden könnte³⁾.

Diese "neuere Rechtssprechung des BVerfG", die einen Verstoß gegen Art. 14 annimmt, "wenn die Geldleistungspflichten den Pflichtigen übermäßig belasten", bringt für den einzelnen Steuerpflichtigen auch keinen weitergehenden Eigentumsschutz als die ursprüngliche "uneingeschränkte" Formulierung im Investitionshilfeturteil, da sie im Ergebnis nur eine nach dem Rechtsstaatsprinzip verfassungswidrige, weil unzumutbare Besteuerung ausschließt.

b) Eigentumsgarantie als Universalgarantie

Unabhängig davon, ob die Ergebnisse des BVerfG und des BFH in den Einzelfällen zu billigen oder abzulehnen sind, hat es das BVerfG bisher nicht für nötig gehalten, seine Thesen dogmatisch zu begründen, was eine Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des BVerfG erheblich erschwert.

Für uns bleibt an erster Stelle die Beantwortung der Frage, wie der Schutzbereich des Art. 14 zu fassen ist, konkret: schützt Art. 14 GG das Vermögen als solches?

1) Friauf a.a.O. S. 303

2) Friauf a.a.O.

3) vgl. auch Spanner, Der Steuerbürger und das BVerfG, S. 100

Einigkeit besteht darin, daß die Eigentumsgarantie alle Vermögenswerte subjektiven Rechte umfaßt¹⁾, wobei die Sonderproblematik des Eigentumsschutzes für öffentlich-rechtliche Positionen an dieser Stelle ausgeklammert werden kann²⁾. Dieser Schutz wäre aber unvollkommen und aushöhlbar, wenn zwar jeder einzelne Gegenstand und jede Forderung durch Art. 14 geschützt würde, der hierin verkörperte Vermögenswert aber nicht. Eine solche Vermögenswertgarantie schließt den Wert sämtlicher Sachen und Rechte ein, die überhaupt zum Vermögen des Grundrechtsträgers gehören. Damit aber wird das Vermögen selbst als Inbegriff aller in ihm zusammengefaßten Werte mit in den Schutzbereich einbezogen³⁾. Ansonsten würde sich ergeben, daß zwar die Gesamtheit der Einzelwerte grundrechtlich geschützt ist, nicht aber der Gesamtwert; eine solche Konsequenz ist aber vom Standpunkt eines umfassenden Grundrechtsschutzes nicht vorstellbar.

Die Gegenstimmen der Literatur⁴⁾, die der Ansicht der Rechtsprechung, "Art. 14 schützt nicht das Vermögen als solches", folgen, können nicht überzeugen.

-
- 1) vgl. z.B. Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog, GG Art. 14, Rdnr. 32; Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG Art. 14, Rdnr. 3; Kiminich, in: Bonner Kommentar, Art. 14, Rdnr. 10 und dortige Nachweise
 - 2) siehe etwa Weber, Öffentlich-rechtliche Rechtsstellungen als Gegenstand der Eigentumsgarantie in der Rechtsprechung. AÖR 91 (1966), 382 ff; Nicolaysen, in: Hamburger Festschrift für Friedrich Schack, 1966, S. 107 ff
 - 3) Friauf, a.a.O. S. 308; ebenso Dißmann, a.a.O., S. 42 und Suhr, Eigentumsinstitut und Aktieneigentum, S. 33 f; Wendt, Die Gebühr als Lenkungsmittel, S. 98; Imboden, Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums, ASA 29 (1960), S. 6; Kimminich, in: BK, Art. 14, Rdnr 65
 - 4) Echtermölter, BB 66, 1111; Kaiser, Verfassungsrechtliche Eigentumsgewähr, Enteignung und Eigentumsbildung in der Bundesrepublik Deutschland, in: Staat und Privateigentum, S. 20; Hesse, a.a.O.; Papier a.a.O., S. 491; Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 306, mit weiteren Nachweisen

Papier¹⁾ und Selmer²⁾ leiten ihr Ergebnis aus dem Unterschied zwischen "Eigentumswertgarantie" und "Vermögenswertschutz" her. Die Wertgarantie des Art. 14 könne nur für einen nach Art. 14 III oder 15 GG aufzuopfernden Rechtsbestand gewährt werden, beides ist aber bei einem "Vermögen als solchem" nicht möglich. Papier wendet außerdem ein, daß Art. 14, wenn er schon den Bestand des Vermögens schütze, folgerichtig auch dessen Wert mitumfassen müsse. Hierdurch enthielte dann Art. 14 "ein Grundrecht auf Stabilität der Währung, auf Werterhaltung des Erarbeiteten und Ersparten und ein Abwehrrecht des Einzelnen gegen währungsgefährdende Staatsmaßnahmen"³⁾.

Letztere Sorge von Papier ist unbegründet, es ist völlig unbestritten, daß eine staatliche Grundrechtsgarantie des Inhalts, daß dem Einzelnen der Wert seines Vermögens erhalten bleibt, dem Schutzgehalt des Art. 14 nicht beigelegt werden kann⁴⁾. Eine solche Folgerung ist auch nicht der notwendige, zwingende Schluß, wie Papier anscheinend befürchtet. Schutz des Vermögens durch Art. 14 bedeutet nicht mehr und nicht weniger als daß nicht nur der konkrete Gegenstand,

1) a.a.O., 490 ff

2) a.a.O.

3) Papier a.a.O., S. 491

4) Ein Grundrechtsschutz würde in der Praxis auch bereits daran scheitern, wie Benda, a.a.O. S. 350 feststellt, daß "kein Gericht zuverlässig entscheiden könnte, ob für solche Katastrophen eine verfehlte Politik, oder andere, von dem eigenen Staat nicht zu vertretende Umstände verantwortlich zu machen sind. Im übrigen haftet in einem demokratischen Staatswesen der Bürger für die von ihm gewählte Regierung mit und kann nicht von den privaten Folgen politischen Handelns entbunden werden".

sondern auch der Inbegriff aller Gegenstände als Gesamtheit geschützt wird. Nur so kann durch Art. 14 allumfassender Schutz gewährt werden, da er auch bei jedem Eingriff in das "Vermögen als solches" als Prüfungsmaßstab dienen kann. Schutzgut des Art. 14 GG soll z.B. nach allgemeiner Meinung der Gewerbebetrieb als Sach- und Rechtsgesamtheit in seiner "Substanz" sein. Welcher Eingriff in die "Substanz" eines Betriebes könnte aber noch tiefer wirken als derjenige, der den Betroffenen wegen Unrentabilität des Betriebes zu seiner Aufgabe nötigt¹⁾? Wenn das Vermögen dem schrankenlosen Zugriff des Staates unterliegen würde, so könnte die Eigentumsordnung durch einfache Gesetze völlig umstrukturiert werden²⁾.

2) Dogmatische Begründung für die Zulässigkeit des Steuereingriffs in das Eigentum

Folgt man der These, daß auch das Vermögen durch Art. 14 geschützt ist, so stellt sich die nächste Frage: Wie rechtfertigt sich der Steuereingriff in das Eigentum?

a) Steuergesetze von der Eigentumsgarantie ausgenommen?

Sind Steuergesetze überhaupt an der Eigentumsgarantie zu messen oder steht das Eigentum generell unter dem Vorbehalt der Steuergesetzgebung?

1) Ipsen, Das BVerfG und das Privateigentum, AÖR 91 (1966), S. 91 f

2) Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, S. 73

Hierauf läuft die Lehre vom allgemeinen Steuervorbehalt hinaus, die den grundrechtlichen Eigentumsschutz von der staatlichen Finanzhoheit abgrenzen will¹⁾. Staatliche Maßnahmen, die sich "nicht auf die Enteignungshoheit, sondern auf die Finanzhoheit"²⁾ stützen, sind nach dieser Auffassung von Art. 14 ausgenommen. Soweit hierfür als Begründung vorgebracht wird, daß die Regelungen des X. Abschnitts des GG über das Finanzwesen im Verhältnis zu Art. 14 GG "Spezialvorschriften" seien und deshalb die Eigentumsgarantie beschränken³⁾, ist zu erwidern, daß diese These einem falschen Verständnis von Grundrechten und Kompetenznorm entspringt. Kompetenznormen können niemals den Grundrechten vorgehen⁴⁾.

Ernster wiegt die Argumentation Forsthoffs⁵⁾, daß der Rechtsstaat als Steuerstaat auf der scharfen Abgrenzung der

-
- 1) so z.B. Hettlage, Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, VVDStRL 14 (1956), S. 4f; Ridder, Enteignung und Sozialisierung, VVDStRL 10 (1952), S. 128; Forsthoff, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12 (1954), S. 32; Klein, Gleichheitssatz und Steuerrecht, S. 111; Heydt., Die verfassungsrechtliche Beurteilung der Wirtschaftslenkung durch die Steuergesetzgebung, S. 151; Kruse, Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung, in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, S. 113; Klein, Eigentumsgarantie und Besteuerung, StuW 1966, Sp. 459 u. 479; ders., Art. 14 des Bonner Grundgesetzes als Schranke steuergesetzlicher Intervention?, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, S. 233; anderer Ansicht Friauf a.a.O. 309 ff; Leisner a.a.O., S. 76; Benda a.a.O., S. 57; Papier a.a.O., S. 486f; Lerche, Übermaß und Verfassungsrecht, S. 179, FN 72
 - 2) Huber, Wirtschaftsverwaltungsrecht, Bd. 2, S. 21
 - 3) Meilicke, Der Steuerfindungsgeist von Bund und Ländern seit Inkrafttreten des Grundgesetzes, in: Festschrift für O. Bühler, S. 98
 - 4) so auch Friauf a.a.O., S. 310; von der Heydte, a.a.O., S. 269
 - 5) a.a.O., sowie in: Eigentumsschutz öffentlich rechtlicher Rechtsstellungen, NJW 55, 1250 und Rechtsstaat im Wandel, S. 9

Steuerhoheit von dem grundrechtlichen Schutz des Eigentums beruhe. Würde die "Unterscheidung von steuerlichem Eingriff und Eingriff in das Eigentum" aufgehoben werden, so wäre dem "heutigen Sozialstaat die verfassungsrechtliche Grundlage weithin entzogen"¹⁾.

Daß Steuern heute den Grundstock der öffentlichen Finanzen bilden, und deshalb eine unabdingbare Notwendigkeit sind, steht außer Zweifel²⁾, so daß das Ergebnis, die Erhebung von Steuern sei wegen Verstoßes gegen Art. 14 GG generell unzulässig, realitätsfern wäre und dem Willen der Verfassungsväter nicht entspräche³⁾.

Forsthoff und Hettlage scheinen von dieser Auffassung auszugehen, daß die Steuer wegen Verstoßes gegen Art. 14 GG verfassungswidrig wäre, wenn sie an Art. 14 zu messen sei. Dies darf aber nicht dazu verleiten, den Grundrechtsschutz grundsätzlich zu verneinen und Steuern als "staatsbürgerliche Pflicht" zu bezeichnen⁴⁾. "Die Grundrechte gelten nicht im Rahmen der staatsbürgerlichen Pflichten, sondern die staatsbürgerlichen Pflichten bestehen nur im Rahmen der Grundrechte"⁵⁾.

1) a.a.O., S. 32

2) so die Begründung von Klein, a.a.O., Sp. 479

3) Wenn auch aus den Kompetenzvorschriften im X. Abschnitt nicht der Vorrang der Finanzhoheit vor Grundrechten geschlossen werden kann, so sind sie doch ein deutliches Indiz, daß der parlamentarische Rat von der grundrechtlichen Zulässigkeit von Steuern ausging und eine spezielle Vorschrift, wie sie in der Weimarer Verfassung in Art. 134 verankert war, nicht für nötig hielt. Aus diesem Grund wurde auch einem Vorschlag von Thoma nicht gefolgt, bei der verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Privateigentums die Besteuerung ausdrücklich vorzubehalten; Roth, a.a.O., S. 79

4) Forsthoff, Die Verfassungswidrigkeit des Investitionshilfegesetz, S. 14

5) So treffend Friauf, a.a.O., 312, in Anlehnung an Krüger, Die Einschränkung von Grundrechten nach dem Grundgesetz, DVB1 50, 626

Es wird auch, insbesondere von Forsthoff¹⁾, der Versuch einer Unterscheidung der Besteuerung zwischen Steuern auf das Volksvermögen und Besteuerung des Sozialproduktes unternommen²⁾. Während Art. 14 die individuellen Anteile am Volksvermögen schütze, unterstehe die Beteiligung am Sozialprodukt "dem freien Auslauf der Finanzhoheit"³⁾ und sei sogar eine "unbeschränkte Möglichkeit des Zugriffs auf das Sozialprodukt"⁴⁾ erlaubt. Hiernach wäre also der Entzug des Ertrages möglich, während die "Vermögenssubstanz" durch Art. 14 geschützt wäre und daher nicht weggesteuert werden dürfe.

Dem kann nicht zugestimmt werden⁵⁾. Der Substanzwert der Gegenstände bildet nur einen Reflex des von ihnen erwarteten Ertrages⁶⁾. Wenn der verfassungsmäßige Schutz der Vermögenssubstanz gewährleistet sein soll, muß er daher notwendigerweise den Ertrag mit einschließen. Die Trennung Vermögenssubstanz/Ertrag ist nicht möglich, einerseits kann die Verpflichtung bestehen, Steuern aus der Vermögenssubstanz zu entrichten⁷⁾, andererseits ist auch die Unzulässigkeit einer Schmälerung des Ertrages durch Besteuerung denkbar. Eine Freistellung einer "Besteuerungsart" kommt nicht in Betracht.

-
- 1) Diskussionsbeitrag, VVDStRL 14 (1956), 84 f und Eigentumschutz öffentlich/rechtlicher Rechtsstellungen, NJW 55, 1249 ff, 1250
 - 2) So auch Roth a.a.O., S. 90 f
 - 3) Forsthoff a.a.O. VVDStRL 14, S. 84 u. 85
 - 4) Forsthoff a.a.O. NJW 55, 1250
 - 5) ebenso ablehnend: Friauf a.a.O., S. 315 f; Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, S. 79; Klein, Eigentumsgarantie und Besteuerung StW 1966, Sp. 484 f; Rübner, Die Eigentumsgarantie als Grenze der Besteuerung, DVBl 70, 882, Dißmann, a.a.O., S. 55
 - 6) Friauf a.a.O., S. 316; Imboden, a.a.O., ASA 29 (1960), S. 7 f
 - 7) Treffende Beispiele nennen Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftssteuer a.a.O. mit der Erbschaftsteuer sowie Schick, JZ 74, 331, der die "einmalige Vermögensabgabe" des Art. 106 GG und das gigantische Werk des Lastenausgleichs anführt

Bellstedt¹⁾ rechtfertigt die Sonderstellung der Steuererhebung außerhalb der Eigentumsgarantie damit, daß die Steuern durch ein "Geben", nicht durch ein "Nehmen" gekennzeichnet sei und hierdurch ein "fundamentaler Unterschied" zu anderen Eingriffen des Staates in das Eigentum bestehe. Andererseits will er Steuergesetzen, die interventionistische Zielsetzungen verfolgen, "den Charakter einer Eingriffsnorm" nicht "schlechthin absprechen", so daß bezüglich der interventionistischen Bestandteile von Steuergesetzen ein Eigentumsschutz doch möglich sein soll²⁾. Es entspricht jedoch nicht der Wirklichkeit, daß die Steuerzahlungen der Bürger durch ein freudiges Geben bestimmt sind, auch, oder besser gerade die Steuer wird im Gegenteil als stärkster Eingriff in Freiheit und Eigentum empfunden.

Art. 1 III GG bindet alle hoheitliche Gewalt an die Grundrechte; für die Anerkennung eines besonderen Freiheitsraumes für die Steuergewalt bestehen keine Anhaltspunkte³⁾. Die Bindung des Steuergesetzgebers an andere Grundrechte wie z.B. an Art. 3 und Art. 6 ist nie bestritten worden, so daß es auch nicht verständlich erscheint, weshalb für Art. 14 GG etwas anderes gelten sollte⁴⁾. Gerade wenn man die Eigentumsgarantie ernst nimmt, darf sie nicht ausgerechnet an der am stärksten bedrohten Flanke des privaten Eigentums obsolet werden⁵⁾. Zudem ist zu berücksichtigen, daß die

1) Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern, S. 124

2) a.a.O.; diese Unterscheidung zwischen Fiskalgesetzen und wirtschaftslenkenden Steuergesetzen nimmt ebenso Heydt, a.a.O., S. 158, vor

3) vgl. hierzu Hamann, Wirtschaftslenkung durch Steuern, BB 1952, 953; Weber, Diskussionsbeitrag, VVDStRL 14 (1956), S. 81 ff; Friauf a.a.O.; Leisner a.a.O., S. 76 f

4) Papier, a.a.O., S. 489

5) Friauf, a.a.O., S. 320

grundrechtliche Zuordnung des Steuereingriffs ausschlaggebend ist für die Ermittlung der verfassungsrechtlichen Grenzen steuerrechtlicher Eingriffe¹⁾.

Hierin liegt auch das wesentliche Ziel dieser Arbeit: nicht zu versuchen, Steuern für verfassungsrechtlich unzulässig zu erklären, sondern durch grundrechtliche Zuordnungen der Steuer die Schranken herauszuarbeiten, die das Grundgesetz der Gesamtbesteuerung des einzelnen Steuerpflichtigen setzt.

b) Steuer - Enteignung (Art. 14 III)

Das weitestgehende und faktisch bedeutendste Ergebnis wäre es, wenn Steuern als Enteignung zu klassifizieren wären mit der Folge, daß aufgrund der Entschädigungsklausel in Art. 14 III die Steuer keine Einnahmequelle des Staates darstellen könnte. Dieser Umstand, daß im Falle einer Enteignung der Staat das als Steuer vereinnahmte Geld als Entschädigung wieder an die Steuerpflichtigen zurückerstatten müßte, kann jedoch nicht von vorneherein die Qualifizierung der Steuer als Enteignung verhindern, da die Frage des Sinns einer solchen Enteignung aufgrund der Entschädigungspflicht nicht mit dem Problem der rechtlichen Einordnung verknüpft werden darf²⁾. Es ist daher auch nicht zulässig, die Möglichkeit des Enteignungscharakters von Steuern mit dem Argument zu verneinen, daß die Steuer

1) Papier, a.a.O., S. 485

2) Unscharf in dieser Beziehung Klein, a.a.O., Sp. 471, dem als Argument gegen den Enteignungscharakter der Steuer dient, daß durch die Entschädigungspflicht "der ganze Vorgang sinnlos werden würde".

ihrer Natur nach eine Entschädigung ausschließt¹⁾. Entschädigungspflicht ist Rechtsfolge einer bestimmten rechtlichen Qualifizierung; diese darf nicht mit Blick auf die möglichen Folgen, seien sie noch so unerwünscht, geschehen, sondern allein durch Überprüfung, ob die notwendigen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.

Eine Verneinung der Möglichkeit einer Enteignung durch Steuern wird verschiedentlich damit begründet, daß eine Enteignung auf einzelne, konkrete Vermögensgegenstände gerichtet sein müsse, der Steueranspruch aber auf einen abstrakten Geldbetrag gerichtet ist, der folglich nur eine Geldwertforderung des Staates beinhalte²⁾. Selmer erläutert dies anschaulich am Beispiel des gänzlich leistungsunfähigen Abgabenschuldners, der ebenfalls verpflichtet sei, aber den Steueranspruch nicht erfüllen könne³⁾.

Dieser Ansicht ist dennoch nicht zuzustimmen. Auch wenn es sich bei Steuerforderungen des Staates nicht um ein unmittelbares Entziehen von Geldstücken und Geldscheinen handelt, kann hieraus keine unterschiedliche rechtliche Behandlung gefolgert werden: Es muß gleichgültig sein, ob der Staat Vermögensgegenstände des Einzelnen unmittelbar entzieht oder ob er eine obligatorische Pflicht zur Rechtsübertragung von Vermögensgegenständen begründet⁴⁾.

1) So aber Friauf, a.a.O., S. 304

2) Friauf a.a.O., S. 304; Selmer a.a.O., S. 303 f; Papier a.a.O., S. 488; Suhr, Eigentumsinstitut und Aktieneigentum S. 28 f; Faehling, Die Eigentumsgewährleistung durch Art. 14 als Schranke der Besteuerung, S. 78 f

3) Selmer a.a.O., S. 304

4) ebenso Roth, Die öffentlichen Abgaben und die Eigentums-garantie im Bonner Grundgesetz S. 53; Klein, a.a.O., Sp. 469; Leisner, a.a.O., S. 78

Ansonsten müßte doch der überholten These Max Layers aus dem Jahre 1902 Recht gegeben werden: "Enteignung ist ein Eingriff in das Eigentumsrecht ohne Eingriff in das Vermögen, die Steuer ist umgekehrt ein Eingriff in das Vermögen ohne Eingriff in das konkrete Eigentumsrecht"¹⁾.

Nach heutiger Rechtsauffassung ist hingegen eine Enteignung nicht nur in Rechtsübertragungen, sondern auch in der Begründung obligatorischer Pflichten zur Rechtsübertragung eines Vermögensgegenstandes zu sehen²⁾. Es wäre widersinnig, die Entziehung von Geld anders als die Auflegung von Geldleistungspflichten behandeln³⁾.

Der Enteignungscharakter von Steuern wird daher nicht von vorneherein dadurch ausgeschlossen, daß Steuern nicht auf bestimmte Vermögensgegenstände gerichtet sind, sondern lediglich eine Geldwertforderung beinhalten.

Art. 14 III GG schreibt vor, daß eine Enteignung nur "zum Wohle der Allgemeinheit" zulässig ist. Verschiedentlich wird die Ansicht vertreten, daß dieses Merkmal bei Steuern nie erfüllt sein könne⁴⁾. Diese Meinung wird damit begründet, daß die Entziehung von Geld keinen unmittelbaren Nutzen bringe, sondern erst weitere Umstände hinzutreten müssen, um einen Nutzen für eine bestimmte Aufgabe zu ermöglichen. Die reine Vermögensmehrung des Staates, die

1) Prinzipien des Enteignungsrechts, 1902, S. 63

2) so schon Wolff, Reichsverfassung und Eigentum, in: Festgabe für W. Kahl, 1923, S. 22; vgl. auch Scheuner, Grundlagen und Art der Entschädigung, in: Verfassungsschutz des Eigentums, S. 99

3) Huber, a.a.O., S. 22

4) Roth a.a.O., S. 58; Faehling a.a.O., S. 80 f; Klein a.a.O., Sp. 469 f; Dißmann a.a.O., S. 46; Heydt, a.a.O., S. 54

unmittelbar durch die Steuererhebung erreicht werde, könne niemals den Zweck "zum Wohl der Allgemeinheit" erfüllen.

Dem muß widersprochen werden. Es wäre traurig, wenn tatsächlich festgestellt werden müßte, Steuern dienten nicht dem "Wohle der Allgemeinheit", da es ja gerade der Sinn der Steuern ist, den Staat in die Lage zu versetzen, die "öffentlichen Aufgaben" zu erfüllen, d.h. aber zum Wohle der Allgemeinheit tätig zu werden. Die Unterscheidung zwischen unmittelbarem und mittelbarem Nutzen kann hierbei kein entscheidendes Kriterium sein, diese Auslegung des Merkmals "zum Wohle der Allgemeinheit" wäre zu eng.

Wenn wir auch das Merkmal "zum Wohle der Allgemeinheit" bejahen, so ist hieraus jedoch noch nicht der Schluß zu ziehen, daß Steuern somit eine Enteignung darstellen²⁾. Dies scheint übersehen zu werden, wenn - mit allzu starrem Blick auf das erwünschte Ergebnis - versucht wird, zu begründen, daß ein Steuereingriff offensichtlich keinen Enteignungseingriff darstellen könne³⁾. Denn das Ergebnis,

1) im Ergebnis ebenso Friauf a.a.O., S. 304, FN 24

2) Sicherlich wäre in einem solchen Fall festzustellen, daß diese Enteignung schon deshalb unrechtmäßig ist, weil die "Junktimklausel" fehlt, die die Entschädigung festlegt

3) Auf welch wackligen Beinen die Begründungen stehen, wurde eben aufgezeigt, wobei bemerkenswert ist, daß sich die einzelnen Autoren bei Behandlung dieses Problems selbst widersprechen, wenn die einen das "Allgemeinwohl" bei der Steuererhebung verneinen, andere zwar dieses bejahen, aber Geldwertforderungen nicht als möglichen Inhalt einer Enteignung ansehen

Steuern sind unzulässige Enteignung, würde heute die gesamte Staatstätigkeit in Frage stellen.

Eine Lösung dieses Problemes ist es auch nicht, ohne nähere Begründung Steuererhebung und Enteignung schlicht als "qualitativ unterschiedliche Vorgänge"¹⁾ zu bezeichnen.

Es ist jedoch folgendes zu bedenken: auch wenn Steuerforderungen begrifflich eine Geldenteignung und zwar zum Wohle der Allgemeinheit sein können, so ist natürlich notwendig, daß auch die übrigen Voraussetzungen einer Enteignung vorliegen, insbesondere ist zur Bejahung des "unzumutbaren Sonderopfers" eine Verletzung des Gleichheitssatzes nötig. Diese übrigen Voraussetzungen einer Enteignung sind aber bei Steuereingriffen in aller Regel nicht gegeben²⁾. Da eine solche Besteuerung, die sämtliche Merkmale einer Enteignung enthält, jedoch einen rechtswidrigen Eingriff in das Eigentum darstellt, ist es terminologisch richtiger, in einem solchen Fall von

-
- 1) So Rittstieg, Eigentum als Verfassungsproblem, S. 407; Rittstieg (S. 403f) sieht überhaupt die Problematik des Verhältnisses der Eigentumsgewährleistung zur Abgabenhöhe erst im Vordergrund des verfassungsjuristischen Interesses, seit der "restaurative Charakter der Abgabepolitik auf Bundesebene" nicht mehr gesichert ist, wobei er hiermit offensichtlich auf die Regierungsübernahme durch die sozial-liberale Koalition 1969 anspielt
 - 2) So treffend herausgearbeitet von Leisner, a.a.O., S. 78; insofern ist allgemein Paulick, Die wirtschaftspolitische Lenkungsfunction des Steuerrechts und ihre verfassungsmäßigen Grenzen, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, S. 220 recht zu geben, wenn er in Anlehnung an BFHE 56, 361 schreibt, "es fehlt demzufolge an dem für die Enteignung vorausgesetzten Einzelakt". Nicht rechtgegeben kann ihm werden, soweit dieser Satz Ausschließlichkeitscharakter beansprucht

enteignungsgleichem Eingriff zu sprechen, da eine (zulässige) Enteignung einen rechtmäßigen Staatseingriff beinhaltet.

Steuererhebung stellt daher in aller Regel keinen Enteignungseingriff dar, sie kann aber im Einzelfall Enteignung bzw. enteignungsgleicher Eingriff sein¹⁾.

c) Steuer - Schranke iSv Art. 14 I 2

Art. 14 I GG bestimmt:

"Das Eigentum und das Erbrecht werden gewährleistet.
I n h a l t u n d S c h r a n k e n w e r d e n d u r c h
d i e G e s e t z e b e s t i m m t".

Können Steuergesetze als Inhaltsbestimmung oder Schranken²⁾ in diesem Sinne des Art. 14 I 2 gewertet werden?

In der Tat wird im Schrifttum verschiedentlich diese Auffassung vertreten, daß das Eigentum nicht nur durch die

1) So auch Leisner, a.a.O., S. 79; Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 14, Rdnr. 48. Interessant in diesem Zusammenhang die Ausführungen von Wacke, "Staatsrechtliche Prüfung der Zusatzsteuer, kritische Untersuchung zu § 8 UStG", S. 48, der zwar der herrschenden Meinung zugibt, daß der Unterschied zwischen Enteignung und Besteuerung grundlegend sei, die entscheidende Fragestellung aber darin sieht, ob der Eingriff der Besteuerung in seiner Schwere und Schärfe mit dem Enteignungseingriff vergleichbar ist. Er stellt hierzu fest, daß der Steuerergriff bedeutend schwerer und schärfer ist, ja sogar "der schwerste vermögensrechtliche Eingriff des Staates, bedeutend schwerer als der Eingriff der Enteignung und anderer Beeinträchtigungen der verfassungsrechtlich so stark geschützten Eigentumssphäre", da "der Steuerergriff vor allem im Gegensatz zur Enteignung eine entschädigungslose und entgeltliche Fortnahme der von ihm betroffenen Werte bedeutet".

2) Auf den Streit, inwieweit "Inhaltsbestimmung" und "Schrankenziehung" der Sache nach gleichbedeutend sind oder zwei verschiedene Bedeutungen beinhaltet, soll hier nicht eingegangen werden. Einzelheiten hierzu siehe etwa bei Faehling, a.a.O., S. 85 f, der eine Unterscheidungs-möglichkeit von "Inhaltsbestimmung" und "Schrankenziehung"

allgemeine Gesetzgebung, sondern auch durch Steuergesetze "eingeschränkt" i.S. v. Art. 14 I 2 werden kann¹⁾.

Rittstieg sieht es sogar noch als Inhaltsbestimmung des Eigentums an, wenn der Gesetzgeber "die Steuerkompetenz zur Neu- und Umgestaltung der Eigentumsverhältnisse einsetzt"²⁾.

Es ist sicher richtig, daß bei Bestimmung von "Inhalt und Schranken" des Eigentums nicht nur ein Dulden oder Unterlassen von Eigentümern verlangt werden kann, sondern auch ein positives Tun. Hiermit hat der Gesetzgeber eine weitreichende Befugnis zur Einwirkung auf das private Eigentum und Vermögen des Einzelnen erhalten³⁾. Allerdings kann hierunter niemals die Vollentziehung oder auch nur eine Teilentziehung eines der in Art. 14 geschützten Güter fallen. Ein Gesetz, das private Eigentums- und Vermögensrechte aufhebt, wie dies bei Steuergesetzen der Fall ist, kann nicht mehr als nur inhalts- und schrankenbestimmendes Gesetz angesehen werden⁴⁾.

Fortsetzung FN 2 von Seite 122

verneint und Krüger, Bestimmung des Eigentumsinhalts (Art. 14, Abs. 1 S. 2 GG) in: Hamburger Festschrift für Friedrich Schack, S. 72, sowie Selmer, a.a.O., S. 309 ff, die für eine wesensmäßige Unterscheidung von "Schrankenziehung" und "Inhaltsbestimmung" eintreten.

Zu S. 123

- 1) So etwa Faehling, a.a.O., S. 85 ff, 97; Tipke, Steuerrecht, S. 38; Rittstieg a.a.O., S. 408; Lerche, a.a.O., S. 179 FN 72; Schuhmacher, Der Begriff der Enteignung, NJW 51, 53 ff, 56; Dißmann a.a.O., S. 50; Grimm, Besteuerung und Grundgesetz, S. 22; sich nicht eindeutig festlegend Friauf a.a.O., S. 318 f
- 2) a.a.O.
- 3) Klein a.a.O., Sp. 474
- 4) Klein a.a.O., Sp. 475

Die Vergleichsbeispiele, die Faehling zur Begründung heranzieht¹⁾, sind daher nicht zutreffend. Weder im Preisrecht, Wohnraumbewirtschaftungsrecht noch Boden- und Baurecht zielen die gesetzlichen Eingriffe auf Teil- oder Vollentziehung des Eigentums, lediglich der Gebrauch - die Nutzungsfunktion - unterliegt gewissen Einschränkungen.

Als weiteres Zwischenergebnis ist daher festzuhalten:

Die Besteuerung läßt sich nicht als Inhalt- und Schrankenbestimmung des Eigentums iSv Art. 14 I 2 bezeichnen.

d) Steuer - Ausfluß der Sozialbindung des Eigentums
(Art. 14 II GG)

"Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen".

Im Sozialstaat hat das Eigentum zwei Funktionen: neben der "Privatnützigkeit" soll das Eigentum auch dem Wohle der Allgemeinheit dienen²⁾, es unterliegt der "Sozialbindung".

Kann daher die Steuer als Ausfluß der Sozialpflichtigkeit des Eigentums gewertet werden?

Diese Deutung scheint von Anfang an schon dadurch ausgeschlossen zu sein, daß Art. 14 II vom "Gebrauch" redet, die Besteuerung aber gerade nicht auf den Gebrauch zielt,

1) Faehling, a.a.O., S. 95

2) vgl. etwa BGH 23, 30; 31, 49

sondern auf einen Vermögenswert¹⁾. Diese Auffassung übersieht jedoch, daß die Sozialbindung neben der Konkretisierung in Satz 2 vor allem durch die allgemeine Formulierung "Eigentum verpflichtet" gekennzeichnet ist. Die Sozialbindung erstreckt sich nicht nur auf Nutzungsbeschränkungen, sondern auch auf Lasten²⁾. Das Eigentum verpflichtet auch dazu, den Staat durch Zahlung von Steuern in die Lage zu versetzen, die öffentlichen Aufgaben, die ja im Interesse jedes Einzelnen liegen, zu erfüllen.

Die Steuer ist daher verfassungsrechtlich gerechtfertigt, da sie Ausfluß der Sozialbindung des Eigentums ist³⁾. Dies bedeutet aber gleichzeitig, daß die Grenzen der Besteuerung durch die Grenzen der Sozialbindung bestimmt sind⁴⁾. Wenn eine Besteuerung nicht mehr durch die Sozialbindung gedeckt ist, verstößt sie gegen die Eigentumsgarantie und ist damit verfassungswidrig.

3) Inhalt und Grenzen der Sozialbindung

Wenn wir als Ergebnis des vorigen Abschnitts festgestellt haben, daß sich die Steuererhebung des Staates durch die Sozialbindung des Eigentums rechtfertigt, so lautet für uns nun die entscheidende Frage: was bedeutet Sozialbindung des Eigentums konkret, wo verläuft seine Grenze?

1) so Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 307 f

2) Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 14, Rdnr. 46

3) ebenso Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Art. 14, Rdnr. 7, Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 14, Rdnr. 48; Benda, Industrielle Herrschaft und sozialer Staat, S. 354

4) Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog, a.a.O.; Tipke, Steuerrecht, S. 45, Friauf a.a.O., S. 318 f

a) Sozialbindung - Ausfluß des Sozialstaatsprinzips

Das Grundgesetz hat - sicherlich als Lehre der vorausgegangenen Zeit - die Interessen der Gemeinschaft neben den Individualinteressen stärker als frühere Verfassungen betont und bekennt sich ausdrücklich zum "Sozialstaat", es bezeichnet unseren Staat als "sozialen Bundesstaat" (Art. 20 I GG) bzw. "sozialen Rechtsstaat" (Art. 28 I 1 GG)¹⁾. Dieses Bekenntnis zum Sozialstaatsgedanken hat nicht nur Verfassungsrang²⁾, sondern gehört durch die Nennung von Art. 20 in Art. 79 III sogar zu den Verfassungsprinzipien, die auch durch eine Grundgesetzänderung nicht ausgeschaltet werden dürfen.

Was beinhaltet aber dieser Sozialstaatsgedanke, der eine Konkretisierung in Art. 14 II GG, der Sozialbindung des Eigentums, erfahren hat³⁾, wobei Ipsen Art. 14 II sogar als "die vornehmste und wesentlichste Handhabe des Grundgesetzes zur Entfaltung der Sozialstaatlichkeit" bezeichnet hat⁴⁾.

Der Sozialstaatsgedanke verlangt, daß der Staat nach den Grundsätzen der sozialen Gerechtigkeit aufgebaut sein soll,

-
- 1) Die Sozialstaatsidee ist jedoch wesentlich älter, Hamann, NJW 55, 972 (Fußnote 36) sieht sie bereits im jütischen Recht von 1241 verankert; Einzelheiten über die historische Entwicklung der Sozialstaatsidee siehe Gerstenmaier, Die Sozialstaatsklausel des Grundgesetzes als Prüfungsmaßstab im Normenkontrollverfahren, S. 17 ff
 - 2) vgl. etwa Schreiber, Das Sozialstaatsprinzip des Grundgesetzes in der Praxis der Rechtsprechung, S. 31; Hesse, a.a.O., S. 84; das BVerfG nannte in E 6, 32 (41) das Sozialstaatsprinzip neben dem Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit die wesentlichste Grundentscheidung der Verfassung.
 - 3) ebenso Faehling, a.a.O., S. 103, der hervorhebt, daß der Verfassungsgeber kein anderes Freiheitsrecht so deutlich mit dem Sozialstaatsprinzip konfrontiert hat wie gerade die Eigentumsgarantie.
 - 4) Enteignung und Sozialisierung, VVDStRL 10 (1952), S. 85

daß das gesamte Recht eine soziale Tendenz haben soll¹⁾. Soziale Gerechtigkeit bedeutet hierbei jenes Verteilungsprinzip, das jeder Schicht oder Gruppe in der Bevölkerung die ihr zukommenden Rechte einräumt²⁾. Sozialstaat heißt also, daß sich der Staat um alle Menschen der Gesellschaft kümmern muß und nicht die Interessen einer Klasse einseitig bevorzugen darf. Er muß aktiv durch seine Politik dafür Sorge tragen, daß auch die sozial Schwachen die notwendigen Hilfen für ein menschenwürdiges Dasein erhalten³⁾. Münch sieht das Sozialstaatsprinzip neben dem Grundrecht auf Gleichheit als "Transformator für die leistungsgewährende soziale Aufladung der Grundrechte im Einzelfall, dessen Sinn im Abbau sozialer Ungleichheiten liegt, ein Abbau, der nur durch Zuteilung (Leistung) erreicht werden kann"⁴⁾. Für Huber ist der Sozialstaat der Staat der modernen Industriegesellschaft, der den Widerstreit zwischen überlieferter Staatlichkeit und industrieller Klassengesellschaft durch soziale Integration zu überwinden sucht⁵⁾.

Das BVerfG⁶⁾ weist dem Sozialstaatsprinzip die Aufgabe zu, "schädliche Auswirkungen schrankenloser Freiheit zu verhindern und die Gleichheit fortschreitend bis zu dem vernünftigerweise zu fordernden Maß zu verwirklichen".

1) vgl. Maunz, Deutsches Staatsrecht, S. 75 f

2) Maunz, a.a.O., S. 76

3) Die Sozialversicherungsgesetzgebung von Bismarck war hierfür der wichtige erste Schritt; heute hat der Staat eine umfangreiche Sozialgesetzgebung geschaffen, deren unterstes Netz für den Einzelnen das Bundessozialhilfegesetz ist.

4) Münch, Grundbegriffe des Staatsrechts I, S. 83

5) Huber, Rechtsstaat und Sozialstaat in der modernen Industriegesellschaft, S. 13

6) E 5, 85 (206)

Bei diesen Versuchen einer Definition des "Sozialstaates" wird sofort klar, wie schwer es ist, faßbare Leitsätze herauszuarbeiten. Meist enthalten die Umschreibungen selbst wieder den Begriff sozial, so daß Schreiber¹⁾ nicht Unrecht hat, wenn er meint, "im Wesen der Sozialstaatlichkeit liegt begründet, daß sie sich nicht umfassend definieren läßt". Dabei braucht man nicht im vollen Umfange die Kritik von Friedrich A. Hayek zu teilen, der vor nicht allzu langer Zeit das Wort "sozial" ein Wiesel-Wort²⁾ par excellence nannte, von dem niemand wisse, was es eigentlich bedeute. Es sei nur klar, daß eine soziale Marktwirtschaft keine Marktwirtschaft, ein sozialer Rechtsstaat kein Rechtsstaat, ein soziales Gewissen kein Gewissen, soziale Gerechtigkeit keine Gerechtigkeit sei und er befürchte, daß auch soziale Demokratie keine Demokratie ist³⁾.

Das Sozialstaatsprinzip ist ein der konkreten Ausgestaltung im hohen Maße fähiges und bedürftiges Prinzip⁴⁾, das Wesentliche zur Verwirklichung des Sozialstaates kann daher nur der Gesetzgeber tun, der verfassungsrechtlich zu sozialer Aktivität verpflichtet ist⁵⁾. Notwendig ist

1) a.a.O., S. 19. Forsthoff, Der Rechtsstaat im Wandel, S. 161, formuliert sogar: "Wo nichts gemeint ist, läßt sich nichts interpretieren".

2) Die Amerikaner bezeichnen mit "weasel word" Wörter, die, wenn man sie einem Wort beifügt, dieses Wort jeden Inhalts und jeder Bedeutung berauben, die es also den Wiesel gleichtun, die ein Ei so geschickt aussaugen können, daß man es dem Ei hinterher nicht ansieht, daß es leer ist.

3) Aus Anlaß des 25jährigen Bestehens des Walter-Eucken-Instituts in Freiburg hielt Hayek einen Festvortrag zum Thema "Wissenschaft und Sozialismus", in dem er sich ausführlich mit dem Begriff "sozial" auseinandersetzte; vgl. hierzu auch FAZ v. 8.2.1979. Zu den Schwierigkeiten, den Begriff "sozial" wegen seiner Weite und Unbestimmbarkeit inhaltlich zu bestimmen, siehe auch Heydt, a.a.O., S. 53 mit zahlreichen Hinweisen in FN 3

4) BVerfGE 5, 85 (198)

5) BVerfGE 1, 97 (105); vgl. hierzu auch Maunz, a.a.O., S. 247

aber, zu erkennen, daß in dem Sozialstaatsprinzip keine Zauberformel gefunden wurde, mit der die Gleichheit der Menschen zu verwirklichen ist, wobei der ursprüngliche Hauptbegriff zu Gunsten von "sozial" zurückstehen muß.

Wenn der Staat durch das Sozialstaatsprinzip zu aktiver Sozialpolitik verpflichtet sein soll, so darf nicht übersehen werden, daß der Staat nur verteilen kann, was er vorher den Bürgern - in aller Regel durch die Steuer - weggenommen hat. Hier wird bereits die Interdependenz der Grenzen von Sozialstaat und Sozialbindung deutlich, der "Sozialstaat" kann nur verteilen, was er - gedeckt durch die Sozialbindung - als "Steuerstaat" eingenommen hat¹⁾.

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, inwieweit "Rechtsstaat" und "Sozialstaat" sich ausschließende Gegensätze darstellen. Diese Ansicht vertritt Forsthoff²⁾, nach dem Rechtsstaat Freiheit durch Ausgrenzung staatlicher Gewalt vom Kernbereich persönlicher Lebensgestaltung gewährleistet, während Sozialstaat das Recht auf Teilhabe an den Darbietungen des Staates begründet und sichert³⁾. Da der Rechtsstaat der primäre Wert nach der Ordnung des Grundgesetzes sei, sei eine Verbindung von Rechtsstaat und Sozialstaat unter Kürzung der rechtsstaatlichen Verfassungselemente ausgeschlossen⁴⁾.

Dieser These widersprach bereits Bachof⁵⁾. Der soziale Rechtsstaat beruht nach seiner Ansicht auf einem System des balancierten Ausgleichs, was eine Absage an die Allmacht des Gesetzgebers und an die Bindungslosigkeit des

1) näheres hierzu siehe unten b und c

2) Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12 (1954), S. 8 ff

3) a.a.O., S. 18 f

4) a.a.O., S. 34

5) Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12, (1954), S. 37 ff, insbesondere S. 80 f.

Individuums, aber auch an die Autonomie der Sozialordnung bedeute.

Dies dürfte richtig sein. Eine Antinomie zwischen Rechtsstaat und Sozialstaat besteht nicht. Vielmehr dürfte es möglich sein, "den sozialen Rechtsstaat gerade in dem Sinn als Synthese aufzufassen, daß der Sozialgestaltungs-auftrag eben nur in den Grenzen dieser traditionellen rechtsstaatlichen Voraussehbarkeit erfüllt werden dürfe"¹⁾.

b) Sozialbindung und Steuerstaat

Der Staat des Grundgesetzes ist Steuerstaat²⁾.

Nicht erst die Bundesrepublik Deutschland ist durch den "Steuerstaat" gekennzeichnet. Im Gegenteil, bereits am Ende des 1. Weltkrieges tauchte in der Finanzwissenschaft die Frage auf, ob nicht der "verschuldete Steuerstaat" überholt sei und sich in einen "kapitalkräftigen Wirtschaftsstaat" wandeln müsse³⁾.

-
- 1) Leisner, Grundrecht und Privatrecht, S. 168. Ein aktuelles Beispiel, an dem sich zeigen wird, ob die Bundesrepublik Deutschland ein "rechtsstaatlicher Sozialstaat" oder ein "sozialer Rechtsstaat" ist, bildet die Verfassungsmäßigkeit des 1. EheRG und insbesondere des Versorgungsausgleichs. Die Verfassungsmäßigkeit wird von den Verfechtern des Gesetzes mit dem Sozialstaatsgedanken begründet, die Gegenmeinung beruft sich auf das Rechtsstaatsprinzip; siehe hierzu Müller, Sozialstaat oder Rechtsstaat?, ZRP 79, 308 ff.
 - 2) so beginnt die Abhandlung von Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in: Festschrift für Ipsen, S. 409
 - 3) siehe Goldscheid, Staatssozialismus oder Staatskapitalismus, 1917; Neudruck in Goldscheid-Schumpeter, Die Finanzkrise des Steuerstaates, 1976, S. 40-252 und die Antwort hierauf von Schumpeter, Die Krise des Steuerstaates, 1917, ebenfalls Neudruck in Goldscheid-Schumpeter, Die Finanzkrise des Steuerstaates, 1976, S. 329-379. Schumpeter schildert in dieser Antwort auf die kritischen Gedanken Goldscheids zum Steuerstaat nicht nur die Ursachen der Entstehung und die Entwicklung des Steuerstaates, sondern weist anschaulich nach, daß der Übergang von der Steuer zu einem anderen Finanzsystem das Wesen des modernen Staates ändern müßte und insgesamt ein anderer Staat entstehen würde

Der Steuerstaat ist dadurch gekennzeichnet, daß der Staat die Wirtschaft den Privatinitiativen überläßt und seine Einnahmen im wesentlichen durch Steuern erzielt, die die Einzelnen aufgrund ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zu leisten vermögen¹⁾. Hieraus folgt jedoch bereits, daß der Staat die Steuerbelastung nicht so hoch schrauben darf, daß die Einzelnen ihr Interesse an einem Florieren der Wirtschaft verlieren²⁾.

Dies kann allerdings nur eine oberste Grenze der Besteuerung darstellen, eine Grenze, die der Staat schon aus Selbsterhaltungstrieb beachten muß, da der Steuerstaat "partizipiert, nicht konfisziert"³⁾.

Welche weiteren Grenzen sind diesem Steuerstaat durch die Eigentumsgarantie gesetzt? Nach unseren bisherigen Erkenntnissen sind die Grenzen des Sozialstaates mit den Grenzen der Sozialbindung identisch. Wichtig ist also eine weitere Klärung des Verhältnisses Sozialstaat - Sozialbindung - Steuerstaat.

Der Steuerstaat ist zwar aus der Finanznot der Fürsten entstanden, er entwickelte sich aber im Laufe der Zeit zu der Staatsform, in der die finanziellen Lasten nicht nur von einem Teil der Bevölkerung, sondern von der Allgemeinheit gleichmäßig getragen werden. Insofern bezeichnet Leisner mit Recht den Steuerstaat "die einzige verfassungsgemäße Organisation einer Güterordnung der egalitären Demokratie", wobei "die Steuergewalt nicht

1) Schumpeter formuliert a.a.O., S. 346 treffend, daß "in dieser Welt wirtschaftlich der Staat als Parasit lebt".

2) vgl. hierzu Schumpeter a.a.O.

3) Isensee, a.a.O., S. 435

nur Staatsorganisation, sondern zugleich Grundrechtsschutz"¹⁾ bedeutet.

Der Sozialstaat auf der anderen Seite betrifft die Ausgabenseite, so daß der Steuerstaat als verfassungsrechtliche Grundlage des Sozialstaates bezeichnet werden kann²⁾ oder, wie Isensee formuliert, der Sozialstaat "unausweichlich auf den Steuerstaat als Vehikel angewiesen"³⁾ ist.

Welchen Platz nimmt nun hierbei die Sozialbindung des Eigentums ein, die einerseits eine Konkretisierung des Sozialstaatsprinzips darstellt⁴⁾, andererseits den Eingriff der Steuer in das Eigentum rechtfertigt, aber zugleich auch begrenzt?

Leisner⁵⁾ sieht zwischen Steuerstaat und Sozialbindung ein Gegensatzpaar, das sich ergänzt: Wenn der Staat über die Sozialbindung des Eigentums ohne Gegenleistung Vermögenswerte an sich ziehen oder verteilen darf, so wird die Steuerlast insgesamt geringer, die Allgemeinheit bereichere sich auf Kosten Einzelner, da durch

1) a.a.O., S. 231

2) Forsthoff, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12, (1954), S. 32

3) Isensee a.a.O., S. 410; Isensee definiert an anderer Stelle (S. 432) das Verhältnis Steuerstaat - Sozialstaat so: "Der Steuerstaat entzieht dem Einzelnen nach Maßgabe ihrer Leistungsfähigkeit Kaufkraft, während der Sozialstaat diese nach Maßgabe ihrer Bedürftigkeit zurückgibt!"

4) Damit bringt die Sozialbindung eine Verkürzung des Grundrechtsschutzes mit sich, wie Schreiber, Das Sozialstaatsprinzip des Grundgesetzes in der Praxis der Rechtsprechung, S. 126 richtig feststellt.

5) a.a.O., S. 226 f

Ausdehnung der Sozialbindung Besteuerung vermieden werde. Die Entscheidung des Verfassungsgebers zu Gunsten des Steuerstaates gebiete es aber, alle gleichmäßig zu den öffentlichen Lasten heranzuziehen. Hieraus folgert Leisner¹⁾, Sozialbindung sei primär Bindung des Eigentums an gesellschaftliche Entwicklungen, nicht an staatlich-politischen Gestaltungswillen. Verwirklichung des Sozialstaatsprinzips, aktive Sozialpolitik müsse sich des Instruments der Steuer bedienen, gegebenenfalls indem es die betroffenen Eigentümer entschädigt²⁾.

Leisner ist sicher Recht zu geben, wenn er versucht, eine Aushöhlung des Eigentums durch eine immer weiter ausgedehnte - entschädigungslos zu duldende - Sozialbindung zu verhindern, indem er die Sozialbindung in ihrem ursprünglichen Sinn, "gedeihliches Zusammenleben der großen Nachbarschaft der Gemeinschaft" zu sichern, erhalten sehen möchte. Auf der anderen Seite darf nicht übersehen werden, daß die größere Gefahr in der Aushöhlung des Eigentums derzeit nicht von einer Sozialbindung in nachbarrechtlichem Sinne droht, sondern von der "Steuerflanke".

Die Steuer ist die "schwerste aller tatsächlichen Sozialbindungen des Eigentums"³⁾ und bedarf daher auch des verfassungsrechtlichen Eigentumsschutzes insoweit, daß der Sozialbindung auch - oder besser gerade - im Bereich der

1) a.a.O., S. 233

2) nicht zu Unrecht macht Leisner a.a.O., S. 227 darauf aufmerksam, daß das Problem der Sozialbindung in der täglichen Wirklichkeit nichts anderes ist, "als die Frage nach dem, der letztlich bezahlt - entweder ist es der betroffene Eigentümer, sind es einzelne Bürger oder Gruppen von solchen, oder es ist die Allgemeinheit der Steuerpflichtigen, welche die Einzelnen für ihr Opfer entschädigt".

3) So Leisner, a.a.O., S. 226 der aber - im Gegensatz zu unserem obigen Ergebnis - dann anschließt, "die Steuer gilt nach herrschender Auffassung begrifflich überhaupt nicht als rechtliche Sozialpflichtigkeit, weil sie nicht das Eigentum, sondern den Eigentümer trifft".

Besteuerung eine klare Grenze gezogen wird, außerhalb der die Besteuerung verfassungswidrig ist.

d) Grenzen der Sozialbindung

Wenn die Grenze der Sozialbindung des Eigentums und damit die Grenzen der Besteuerung aufgrund Eigentumsschutz bestimmt werden sollen, ist von Art. 19 II GG auszugehen:

"In keinem Fall darf ein Grundrecht in seinem Wesensgehalt angetastet werden".

Hieraus folgt, daß die äußerste Grenze der Sozialbindung erreicht ist, wenn der Kernbereich des Eigentums - sei es als subjektives Recht oder als Institution-, sein Wesensgehalt betroffen wird.

Hierbei genügt es nicht, daß vom Grundrecht noch eine gewisse Bedeutung für die Allgemeinheit übrigbleibt, während individuelle Rechtspositionen nicht unmittelbar mitumfaßt und daher vernichtet werden können, "Grundrecht i.S. von Art. 19 II GG also als "Grundrechtsbestimmung" aufgefaßt wird¹⁾. Grundrecht und Grundrechtsbestimmung lassen sich so gar nicht trennen und es wäre unhaltbar, wenn auf diese Weise viele Staatsbürger völliger Grundrechtsvernichtung preisgegeben werden²⁾; der Schutz des Art. 19 II muß auch auf die Rechtspositionen des Einzelnen ausgedehnt sein³⁾.

1) so aber Mangoldt/Klein, Art. 14, Anm. 2, S. 554

2) Leisner, Grundrechte und Privatrecht, S. 153

3) vgl. z.B. Faehling a.a.O., S. 108 ff, Benda, Industrielle Herrschaft und sozialer Staat, S. 354 f, Bellstedt, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern, S. 129 ff

Verschiedentlich wird in der Literatur die Privatnützigkeit des Eigentums, die gewährleistet sein muß, als eine solche Grenze gezogen. Solange die steuerlichen Belastungen die Privatnützigkeit der wirtschaftlichen Tätigkeit zwar einschränken, aber noch eine "angemessene Gewinnchance"¹⁾ belassen, sei noch keine unzulässige Besteuerung gegeben.

Diese Grenzziehung hilft aber in Wahrheit nicht weiter. Wenn wir dem Eigentum zwei Funktionen zugeschrieben haben, die Privatnützigkeit und die Sozialbindung, so ist klar, daß eine Funktion die andere abgrenzt. Entscheidend ist jedoch, w o diese Grenze verläuft, oder, um an Bendas Worte anzuschließen, wie angemessen muß die Gewinnchance sein, damit noch von Privatnützigkeit des Eigentums gesprochen werden kann? Es müssen daher alle Versuche scheitern, die Grenzen der Sozialbindung mit Hilfe der Privatnützigkeit zu ziehen, wenn nicht gleichzeitig der Grad der erforderlichen Privatnützigkeit angegeben werden kann, eine Grenzziehung also von der anderen Seite aus erfolgen könnte.

Eine weitere Möglichkeit der Grenzziehung bestünde darin, die Theorien heranzuziehen, die zur Abgrenzung Sozialbindung/Enteignung vertreten werden.

Aber auch dies würde der Besonderheit der Steuer nicht gerecht. Die Enteignungstheorien stellen zu sehr auf den Einzelfall als konkreter Eigentumsbeeinträchtigung ab, das Wesen der Steuer im Verhältnis zum Wesen des Eigentums kann mit ihnen nicht erfaßt werden. Es soll auch nicht nur

1) So Benda, a.a.O.

die Steuerbelastung im Einzelfall untersucht werden, sondern auch die Beeinträchtigung der Steuergesetze als allgemeiner Regelung; hierauf sind die Enteignungstheorien nicht zugeschnitten.

Für Faehling¹⁾ fällt der Wesensgehalt des Eigentums mit dessen Funktionsfähigkeit zusammen. Dies mag richtig sein, aber wann ist ein Eigentum "funktionsfähig"? Ist dies nicht nur ein anderer Begriff für "privatnützig"? Im Grunde genommen tauscht Faehling nur Begriffe aus, als abgrenzendes Kriterium für den nach Art. 19 II geschützten Wesensgehalt des Eigentums kann auch die "Funktionsfähigkeit des Eigentums" nicht dienen.

Wir haben bei der Herausarbeitung des richtigen Prüfungsmaßstabes bei Überprüfung der Besteuerung am Grundrecht der Berufsfreiheit festgestellt, daß die Dreistufentheorie bei Steuergesetzen ungeeignet ist, da sie nicht das wesentliche Element der Steuer - die Steuerhöhe - berücksichtigen kann.

Ähnliches gilt hier: die Grenzen der Sozialbindung, die Frage, ob der Wesensgehalt des Eigentums angetastet ist, ist nur durch Feststellung der Intensität des steuerlichen Eingriffs zu beantworten. Mit anderen Worten: Nicht das konkrete Ziel des Eigentumseingriffs²⁾ durch die Steuer ist entscheidend, weswegen es auch ohne Bedeutung sein muß, ob es sich um Fiskal- oder Lenkungssteuern handelt, allein entscheidend zur Abgrenzung zulässiger Sozialbindung ist die Schwere des Eingriffs, wieviel dem Einzelnen zur eigenen Lebensgestaltung übrig bleibt³⁾.

1) a.a.O., S. 112

2) Es wird hierbei stillschweigend unterstellt, daß der Eingriff dem Allgemeinwohl dient

3) Leisner, a.a.O., S. 231 f, grenzt mit diesem Grundgedanken allgemein Sozialbindung/Enteignung ab

Hieraus wird deutlich, daß es in der Regel unmöglich ist, allgemein gültige Formeln anzugeben, wo diese quantitativen Grenzen verlaufen. Eines steht sicherlich fest; wenn ein Steuergesetz solch hohe Steuersätze vorschreibt, daß es generell "konfiskatorisch" wirkt, so ist nicht nur das subjektive Grundrecht des Einzelnen betroffen, sondern sogar das Institut Eigentum verletzt.

Bei nicht so eindeutiger Verfassungsverletzung sind meist mehrere Kriterien heranzuziehen, um die Intensität des Eigentumseingriffes bestimmen zu können. So kann etwa gefragt werden, wo das Eigentum herkommt, ob es der Vorsorge für sich und Familie dient, ob es eigener Leistung entspringt und welche persönliche Nähe zum jeweiligen Eigentum besteht¹⁾. Eine weitere Frage hierbei wäre, inwieweit der Schutzgedanke des Art. 14 und damit sein Wesensgehalt mit steigendem Vermögen abnimmt²⁾.

Maunz sieht in diesem Zusammenhang die "ordnungspolitische Komponente der Eigentumsgarantie", die aber nur wirken kann, "wenn die Masse des Volksvermögens nicht allzu ungleich verteilt ist"³⁾. Da Eigentum letztlich nicht Selbstzweck ist, sondern der Freiheitsverwirklichung des einzelnen Menschen dienen soll, vertritt Maunz die Ansicht, "daß das Eigentum auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten umso weniger schutzwürdig sein dürfte, je mehr es sich von der dargestellten Funktion, das menschliche Existenzminimum und darüber hinaus die Freiheit des Einzelnen zu sichern, entfernt und überwiegend der Expansion menschlichen Machtstrebens dient"⁴⁾. Hieraus folgert er

1) Suhr, a.a.O.; siehe auch Dürig, Der Grundrechtssatz von der Menschenwürde, AöR 81 (1956), S. 142

2) Die Frage wurde von Schick JZ 74, 331 aufgeworfen, aber nicht eindeutig beantwortet

3) Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 14, Rdnr. 9

4) a.a.O.

u.a., daß neben einer Vermögensbildung, zu der der Staat aus dem Sozialstaatsprinzip heraus verpflichtet sei, große Vermögen einer progressiven Besteuerung unterworfen werden müssen.

Maunz ist recht zu geben, daß bei der Frage nach dem Wesensgehalt eines Grundrechts der Zweck des konkreten Grundrechts und der Wert, der durch das Grundrecht verwirklicht werden soll, in den Vordergrund gerückt werden muß¹⁾.

Das Eigentum hat aber neben der Sicherung der Existenz des Einzelnen noch einen weiteren entscheidenden Zweck: es ist Organisationsform der Wirtschaft. Die Zerschlagung großer Vermögen durch stark progressive Besteuerung nützt nichts, wenn hierdurch die Wirtschaftskraft vermindert oder lahmgelegt wird, wodurch letztlich jeder Einzelne negativ betroffen wird.

Auch hier sind deshalb Unterscheidungen nötig. Ein Erbe, der das ererbte Unternehmen verkaufen will, um ein vernünftiges Leben ohne Arbeit führen zu können, ist sicherlich gegenüber einer hohen Erbschaftssteuer nicht "schutzwürdig", für den Erben, der - auch zum Wohle der Allgemeinheit - das Unternehmen tatkräftig weiterführen will, stellt sie praktisch einen enteignungsgleichen Eingriff dar, der sogar dem Gemeinwohl zuwider läuft. Wir sehen, dieselbe Steuer kann in einem Fall den Wesensgehalt nicht

1) so bereits Hensel, Grundrechte und Rechtssprechung, in: Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben, S. 31

beeinträchtigen und im anderen Einzelfall eklatant verletzen¹⁾.

Hieraus erkennt man, daß die Frage, ob der Wesensgehalt des Eigentums verletzt ist, nicht generell beantwortet werden kann, sondern in der Regel nur im Einzelfall²⁾ und es erweist sich daher auch als völlig richtig, wenn Leisner die Sozialbindung als Einzelfallsache beschreibt. Nötig ist daher, daß unsere Richter Mut beweisen³⁾ und in Einzelfallentscheidungen aufzeigen, wie die quantitativen Grenzen der Sozialbindung und damit der Besteuerung verlaufen; durch Gesetze ist dies schwerlich möglich. Dies gilt umso mehr, wenn nicht die Besteuerung aufgrund eines Steuergesetzes zur Diskussion steht, sondern die Gesamtbesteuerung aufgrund mehrerer Gesetze. Hier muß die Grenze von Sozialbindung/Besteuerung vor allem von den Gerichten gezogen werden.

1) Man fühlt sich unwillkürlich an Schillers Wort erinnert: "Was du ererbt von deinen Vätern, erwirb es, um es zu besitzen".

2) So auch Faehling a.a.O., S. 98; Kaiser a.a.O., S. 43 f

3) Leisner a.a.O., S. 236 weist treffend darauf hin, daß hier "das Reich der Richter, nicht der Bereich der Gesetze" ist. Nicht zugestimmt werden kann Zuck, Das BVerfG als Dritte Kammer, ZRP 78, 195 und Die Stellung des BVerfG im Verfassungsgefüge, DVBl 79, 388, der befürchtet, "daß das Parlament gegenüber dem Gericht mehr und mehr abdankt". Auch in einem demokratischen Staat, dessen Regierung durch den Willen der Mehrheit legitimiert ist, kann die Funktion der Gerichte, insbesondere des BVerfG, als Kontroll- und Schutzorgane nicht hoch genug eingeschätzt werden

4) Art. 14 I GG - Grenze der Besteuerung

Wir haben nun die theoretischen Erkenntnisse gewonnen, welche Voraussetzungen ein Steuergesetz erfüllen muß, um nicht gegen die Eigentumsgarantie zu verstoßen. Bevor wir die zentrale Frage zu beantworten versuchen, ob und gegebenenfalls wann eine "Gesamtbesteuerung" gegen die Eigentumsgarantie verstößt, selbst wenn jedes einzelne Steuergesetz für sich gesehen verfassungsgemäß ist, sollen zwei allgemeine Problembereiche behandelt werden, die im Verhältnis Eigentumsgarantie - Besteuerung aufgrund ihrer Aktualität einer ausführlicheren Erörterung bedürfen:

- Geldentwertung und Besteuerung
- Besteuerung der Substanz

a) Geldentwertung und Besteuerung

Wenn auch das Vermögen als solches durch die Eigentumsgarantie geschützt ist, so kann hieraus kein Anspruch auf "stabilen Geldwert" abgeleitet werden¹⁾. Hieraus kann aber noch nicht geschlossen werden, daß die Geldentwertung bei der Besteuerung völlig unberücksichtigt bleiben kann.

Der Steuerzahler wird durch die Geldentwertung auf mehrfache Weise betroffen:

- Unselbständig Tätige, deren Lohnerhöhungen zum Teil nur die Geldentwertung ausgleichen, geraten aufgrund der

1) siehe S. 110 ; diese Feststellung entläßt den Staat jedoch nicht aus der Pflicht nach Erreichung bzw. Aufrechterhaltung eines stabilen Geldwerts zu streben; dies ist nicht zuletzt aus dem Sozialstaatsprinzip und Art. 109 II GG in Verbindung mit § 1 Stabilitätsgesetz zu schließen. Obige Feststellung bedeutet nur, daß für den Einzelnen kein subjektiv-öffentliches Recht auf Durchsetzung einer solchen Politik besteht

progressiven Tarifgestaltung im Bereiche mit höheren Steuersätzen

- Die Unternehmen müssen vielfach Scheingewinne besteuern, die insbesondere dadurch auftreten, daß die Abschreibung (AfA) nur auf der Grundlage der Anschaffungswerte erfolgen kann¹⁾.
- Die Frei- und Höchstbeträge, die insbesondere zur Entlastung der kleineren und mittleren Schichten eingeführt wurden, verlieren beständig an Wert.
- Die Bezieher von Einkünften aus Geldvermögen müssen die Zinserträge versteuern, auch wenn hierdurch nur der Wertverlust des Kapitals ausgeglichen wird.

Diese Besteuerung der Zinserträge aus Geldvermögen ist verfassungsrechtlich am problematischsten anzusehen. Die folgenden Ausführungen sollen sich daher auf die Frage beschränken, inwieweit die Besteuerung von Zinsen, die nur den durch Geldentwertung eingetretenen Wertverlust des Kapitals ersetzen, verfassungsgemäß ist.

Der BFH hatte bereits mehrfach Gelegenheit zu diesem Problem Stellung zu nehmen:

In seiner Grundsatzentscheidung vom 27.7.67²⁾ stellte der BFH fest, die Eigentumsgarantie könne aufgrund der Geldentwertung erst verletzt sein, "wenn die Inflation erheblich in die Substanz eingreift", was erst dann gegeben sei, "wenn die jährliche Geldentwertungsquote mindestens die

1) Einzelheiten hierzu siehe etwa bei Teufel, Inflation und Steuerrecht, S. 63 ff

2) BFHE 89, 422 ff = BStBl III 67, 690 ff

Zinssätze für langfristiges Sparkapital übersteigt". Da im streitigen Veranlagungszeitraum 1961 dies nicht gegeben war, wies der BFH die Revision zurück, wobei er sich zwar ausführlich mit dem Nominalprinzip auseinandersetzte, aber auf die Argumentation des Klägers, das Geldvermögen diene der Altersversorgung, nicht einging.

Die hiergegen eingelegte Verfassungsbeschwerde nahm das BVerfG¹⁾ nicht zur Entscheidung an. Zur Eigentumsgarantie findet sich zwar der - für das BVerfG bemerkenswerte - bereits oben zitierte Satz, "Art. 14 wird durch die Auferlegung bestimmter Geldleistungspflichten nicht verletzt, so lange die Substanz durch die Besteuerung unangetastet bleibt", das BVerfG untersucht aber nicht, inwieweit durch die Besteuerung der Zinsen die "Substanz" angegriffen wird, zumindest insoweit, als die Zinsen zur Erhaltung des Vermögenswertes benötigt werden, sondern fährt fort: "Darüber hinaus beinhaltet die Eigentumsgarantie weder eine staatliche Wertgarantie des Geldes noch das währungs- und wirtschaftspolitische Leitbild, die Vorstellung eines stabilen Geldwertes verwirklichen".

Der BFH hatte im Jahre 1974, als die Geldentwertung Höhen erreicht hatte, die er bei seinem ersten Grundsatzurteil nicht für möglich gehalten hatte²⁾, erneut Gelegenheit, zum Problembereich Geldentwertung - Besteuerung von Zinserträgen auf Geldvermögen Stellung zu nehmen³⁾. Ausführlich setzte sich der BFH hierbei mit der Auslegung des § 20 EStG auseinander und kam zu dem Schluß, daß eine

1) HFR 69, S. 347

2) vgl. hierzu Hartz, Senatspräsident am BFH a.D. bei einer Veranstaltung der Arbeitsgemeinschaft "Klimatagung" März 1977, abgedruckt in: Kaufkraftschwund und Besteuerung, S. 101

3) BFHE, 112, 546 ff

vom Nominalprinzip abweichende und auf "Realeinkünfte" abstellende Auslegung der Begriffe "Einnahmen" oder "Zinsen" weder zulässig noch verfassungsrechtlich geboten sei. Auch nach den Grundsätzen über die Veränderung der Normsituation könne kein anderes Ergebnis gewonnen werden, da ein Bedeutungswandel der in Frage stehenden Begriffe auch nach dem bis zum Veranlagungszeitraum 1969 eingetretenen Währungsverfall nicht feststellbar sei. Das Nominalwertprinzip sei daher nach wie vor anzuwenden. Die Eigentumsgarantie sei nicht verletzt, da in der Besteuerung gemäß dem Wortlaut und dem ursprünglichen Wortsinn des § 20 EStG 1969 keine erhebliche Beeinträchtigung der Vermögenssubstanz liege. Bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit sei außerdem zu berücksichtigen, daß viele Steuerpflichtige es in der Hand hätten, der Besteuerung nach § 20 I Nr. 4 auszuweichen.

Das BVerfG wies die wiederum erhobene Verfassungsbeschwerde mit Beschluß v. 19.12.78¹⁾ zurück. Den größten Raum der Begründung nahm die Rechtfertigung des "Nominalprinzips" ein, dessen Anwendung als Verstoß gegen den Gleichheitssatz gerügt worden war.

Die Prüfung des Art. 14 leitete das BVerfG nach der Feststellung, daß Art. 14 nicht verletzt sei, mit den Worten ein, "die Frage, ob die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG durch Auferlegung von Geldleistungen und insbesondere auch durch Steuern verletzt werden kann, stellt sich im vorliegenden Fall nicht"²⁾. Hierzu führte es im wesentlichen aus, daß im System des Einkommensteuerrechts keine gemein-

1) NJW 79, 1151 ff

2) BVerfG NJW 79, 1151, 1157

same Betrachtung von Kapital und Zinsen erfolgen dürfe, sondern das Kapital außer Acht zu bleiben habe. Da die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung allein die Zinseinnahmen seien, müssen die auf die Zinsen entfallende Einkommenssteuer auf keinen Fall aus der Substanz des angelegten Kapitals entrichtet werden, so daß ein Substanzeingriff aufgrund der Einkommensbesteuerung ausgeschlossen sei. Die Entwertungsverluste werden nicht durch die Besteuerung der Zinsen hervorgerufen, deshalb beruhe die Beeinträchtigung des Vermögens nicht auf einem Eingriff durch die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen. Eine Kompensation für die durch die Inflation bereits erfolgte Beeinträchtigung des Geldvermögens käme nicht in Betracht, da auf jeden Fall kein verfassungsrechtlicher Anspruch darauf bestehe, daß der Staat einen Ausgleich der Geldentwertung gerade durch Verzicht auf Steuereinnahmen herbeiführt ¹⁾.

An dieser Rechtsprechung, insbesondere der des BFH, ist heftige Kritik geübt worden ²⁾. Arnim ³⁾ geht vom Leistungsfähigkeitsprinzip als einem entscheidenden Grundsatz der Besteuerung aus und argumentiert, die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen werde durch Zinseinkünfte

1) BVerfG a.a.O. 1157 f

2) siehe z.B. Arnim, Geldentwertung und Besteuerung; ders., Die Besteuerung von Zinsen bei Geldentwertung; Teufel, Inflation und Steuerrecht; Kröger, Verfassungswidrige Besteuerung von Kapitalzinsen in der Inflation, NJW 74, 2305 ff; Spanner, Steuer und Geldentwertung - Verfassungsprobleme, DStR 75, 475 ff; Vogel, NJW 79, 1158 f; Friauf, Besteuerung von Kapitaleinkünften und Geldentwertung, StuW 75, 260 ff; ders., Eigentumsgarantie, Geldentwertung und Besteuerung, StbJb 1971/72, S. 425 ff; ders., Unser Steuerstaat als Rechtsstaat, StbJb 77/78, S. 50 ff

3) Die Besteuerung von Zinsen bei Geldentwertung, Gutachten für das Karl-Bräuer-Institut im Verfassungsgerichtsverfahren 1 BvR 335, 427, 811/76 = NJW 79, 1151 ff

insoweit nicht erhöht, wie hierdurch ein Ausgleich für die Erhaltung der Kapitalsubstanz vorliege; in dieser Höhe der Zinsen handelt es sich vielmehr um eine "Entwertungsr¹⁾".

Die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG enthalte nach richtigem Verständnis auch die Gewährleistung eines angemessenen Ertrages aus dem Eigentum. Eine übermäßige Wegsteuerung des Ertrages könne auch auf den Substanzwert durchschlagen und ihn entsprechend mindern. Wird der gesamte Ertrag weggesteuert, so würde die "Eigennützigkeit" des Eigentums aufgehoben, die aber durch Art. 14 GG garantiert werde²⁾.

Arnim wendet sich weiter dagegen, daß für den Wertverlust des Kapitalvermögens in erster Linie die Geldentwertung, nicht die Besteuerung der Erträge ursächlich sei, da die Besteuerung - neben der inflationsbedingten Entwertung - ihrerseits zu einer ganz erheblichen zusätzlichen Belastung der Zinsen führe. Die Berücksichtigung der Inflation bei Besteuerung der Zinsen diene keineswegs der Kompensation bzw. Entschädigung der eingetretenen Geldentwertungsverluste, es gehe lediglich darum, darüber hinausgehende steuerliche Mehrbelastungen, die aus der Ignorierung dieser Geldverluste entstünden, zu verhindern³⁾.

Kröger⁴⁾ und Friauf⁵⁾ setzen beim Zinsbegriff an und halten eine veränderte Auslegung für verfassungsrechtlich geboten:

1) Arnim a.a.O., S. 32 ff; ähnlich Kröger, a.a.O., S. 2307

2) a.a.O., S. 70 f mit weiteren Nachweisen; Kröger a.a.O., S. 2308 der formuliert, "Die Zinsen haben in der Inflation ihren Charakter als Frucht des Geldkapitals verloren".

3) a.a.O., S. 37, 74 f

4) a.a.O., S. 2306

5) StbJb 71/72 S. 442 u. StuW 75, S. 266

es sei zu fragen, ob die als "Zinsen" gezahlten Beträge angesichts der Geldentwertung tatsächlich in voller Höhe als Zinsen im Sinne von § 20 I EStG qualifiziert werden können oder ob sie in Höhe der Entwertungsrate als der Vermögenssphäre zurechenbarer und deshalb einkommensneutraler Ersatz für den realen Wertverlust des Kapitals anzusehen seien. Der Kapitalzins habe infolge der Inflation seine Funktion geändert und müsse daher heute anders interpretiert werden.

Es ist richtig, daß durch Geldentwertung und Besteuerung der einzelne Steuerpflichtige doppelt belastet wird - sein Vermögen erleidet einen Substanzverlust, die Zinsen, die diesen Substanzverlust ausgleichen könnten, werden zum Teil weggesteuert. Dennoch kann eine verfassungswidrige Beeinträchtigung der Eigentumsgarantie durch die Besteuerung der "Nominalzinsen" als Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht bejaht werden.

Die Zinsen in Zeiten höherer Inflationsraten enthalten sicherlich zum Teil auch eine Geldentwertungsprämie, wobei eine Trennung zwischen Geldentwertung und Verzinsung nicht möglich ist. Dies entbindet jedoch nicht von der Verpflichtung, scharf zwischen dem Vermögen - dem Kapitaleinsatz - und dem Zinsertrag zu unterscheiden. Der Weg Friaufs und Krögers, hinsichtlich der Zinsbeträge, die dem Ersatz des realen Wertverlustes dienen, den Tatbestand des § 20 I EStG nicht erfüllt zu sehen, ist zwar verführerisch, aber nicht gangbar. Abgesehen von der praktischen Undurchführbarkeit der "Aufspaltung" der Zinsen stimmt diese Trennung - Wertersatz für Vermögen und Kapitalertrag - mit dem allgemeinen Verständnis über die Natur der Zinsen nicht überein.

Es mag richtig sein, daß der Wert des Vermögens von der Möglichkeit der Ertragsziehung abhängt, hieraus kann aber nicht die Zulässigkeit der Vermischung von beidem geschlossen werden. Der Substanzverlust durch die Geldentwertung tritt auf der Vermögensseite und unabhängig von der Besteuerung eventueller Erträge aus dem Vermögen ein. Es mag zwar verlockend erscheinen, die Besteuerung dieser Erträge für verfassungswidrig zu halten, weil bereits durch den Vermögenssubstanzverlust eine "Bestrafung" eingetreten ist, die Nichtbesteuerung würde aber eine Systemdurchbrechung unseres heutigen Einkommensteuerrechts darstellen, das generell auf die erzielten Einkünfte - zu ihrem Nominalbetrag - abstellt. Soll das System der Einkommensbesteuerung nicht aufgegeben werden, so könnte sich die Berücksichtigung der Inflationseinflüsse nicht auf eine Einkunftsart beschränken¹⁾. Eine Begrenzung der Besteuerung von Sparzinsen führt zu einer Abkehr vom geltenden Einkunfts begriff²⁾.

Dieses Verlangen nach Nichtbesteuerung der Zinsen aus Kapitalvermögen - jedenfalls in Höhe der Geldentwertungsrate - kann nicht als verfassungsrechtliches Gebot der Eigentumsgarantie begründet werden. Wie das BVerfG richtig festgestellt hat, ist ein Eingriff in die Substanz aufgrund der Zinsbesteuerung nicht denkbar, da die Besteuerung nur einen Bruchteil der Zinsen beträgt. Daß der Besitzer von Kapitalvermögen durch dieses Zusammenwirken von Geldentwertung und Ertragsbesteuerung hart getroffen werden kann, insbesondere wenn diese Zinsen der Altersversorgung dienen, ist richtig, aber generell kein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie.

1) so auch Wallis, a.a.O., DStR 75, 274

2) Wallis, a.a.O., S. 276

Dem Steuerpflichtigen würde auch kein Dienst erwiesen, wenn etwa durch Einführung von Indexklauseln der Übergang vom Nominalismus zum Valorismus die Geldentwertung bei der Berechnung der Steuer berücksichtigt würde, da hierdurch die Gefahr wächst, wie auch ein Blick ins Ausland zeigt, daß hierdurch das Übel selbst, die Geldentwertung, immer größere Ausmaße annimmt. Eine ständig "trabende" Inflation würde dem einzelnen Steuerbürger aber wirtschaftlich wesentlich stärker belasten als die teilweise unge- recht erscheinende Besteuerung von Zinsen¹⁾.

Die Bekämpfung der Inflation ist mit juristischen Mitteln nicht lösbar, dies ist Aufgabe der Wirtschaftspolitik der Bundesregierung²⁾. Die Folgen einer Inflation können zwar juristisch relevant sein, sie sind im vorliegenden Fall - jedenfalls nicht generell - verfassungswidrig. Deshalb ist hier der Gesetzgeber - und nicht die Gerichte - aufgerufen. Neben einer konsequenten Stabilitätspolitik kann der Gesetzgeber die Folgen von Geldentwertung auch im Rahmen des geltenden Steuerrechts mindern, etwa durch Angleichung des Steuertarifs oder durch Erhöhung der Frei- und Höchstbeträge.

-
- 1) Daß die Stabilitätspolitik der letzten Jahre, die nicht zuletzt darauf angelegt war, jedes Aufkommen von "Inflationsmentalität" zu verhindern, Erfolg hatte, zeigen die fallenden Inflationsraten, die erst im Jahre 1979 wieder steigende Tendenz zeigten
 - 2) Rasch formuliert im BB 72, 545: "Welchen rechtlichen Weg immer man gehen möge, jeder Versuch einer unsoliden Geld- und Kreditpolitik mit juristischen Methoden zu begegnen, muß zum Mindesten unbefriedigt bleiben. Wenn die politische Führung durch eine Politik die Grundlagen einer privatrechtlich strukturierten Gesellschaftsordnung zerstört, dann nützen alle Mittel und Mittelchen auf unterer Ebene wenig. Sie können Schäden verschleiern, den Ausbruch einer immer ernsteren Krankheit hinaus- zögern, aber sie können nicht heilen".

b) Besteuerung der Substanz

In seinem Beschluß vom 21.1.69¹⁾ hat das BVerfG festgestellt, "Art. 14 GG wird durch die Auferlegung bestimmter Geldleistungspflichten nicht verletzt, solange die Substanz durch die Besteuerung unangetastet bleibt".

Bei der Behandlung der Problematik Geldentwertung - Steuerrecht - Eigentumsgarantie brachten die Befürworter einer Verletzung der Eigentumsgarantie bei Besteuerung von Sparzinsen ohne Rücksicht auf die Geldentwertung unter anderem das Argument, daß hierdurch die Vermögenssubstanz des Steuerpflichtigen angegriffen werde.

Bei Feststellung von Inhalt und Grenzen der Sozialbindung wurde darauf verwiesen, daß Ausgangspunkt solcher Überlegungen die Wesensgehaltsgarantie des Art. 19 II GG bilden müsse, nach der kein Grundrecht in seiner Substanz angetastet werden darf.

Der Begriff "Substanz" kann also einen verschiedenen Sinn haben²⁾: Der Substanzschutzgedanke für die Grundrechte bedeutet, daß im "Randbereich" durchaus Beeinträchtigungen hingenommen werden müsse. Dieser Randbereich könnte bei Art. 14 theoretisch mit den Erträgen aus Eigentum identisch sein, so daß das "fundierte Vermögen" durch die Besteuerung nicht angegriffen werden dürfte, "Substanz" des Art. 14 GG also identisch wäre mit der Vermögenssubstanz³⁾.

1) HFR 1969, 347

2) Hierauf machte bereits Schick, JZ 74, 331 aufmerksam; siehe hierzu auch Friauf, Substanzeingriff durch Steuerkumulation und Eigentumsgarantie, StuW 77, 62

3) So die bereits oben dargestellte Ansicht von Forsthoff und Roth, die eine Besteuerung des Volksvermögens für unzulässig halten, während das Sozialprodukt zur Disposition des Steuergesetzgebers steht

Praktische Bedeutung hat die Problematik der "Substanzbesteuerung" bei der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Vermögensteuer und Erbschaft/Schenkungssteuer¹⁾.

Auszugehen ist hierbei sicher von dem bekannten Satz von Schick, "daß die Verfassung kein grundsätzliches Nein zur Vermögensminderung durch Besteuerung enthält"²⁾. Die Erwähnung der "einmaligen Vermögensabgaben" in Art. 106 Nr. 5³⁾ oder der Lastenausgleich⁴⁾ zeigen, daß die Väter des Grundgesetzes durchaus auch eine Besteuerung, die in die Vermögenssubstanz eingreift, für verfassungsrechtlich zulässig gehalten haben⁵⁾.

-
- 1) Eine reizvolle Aufgabe in diesem Zusammenhang wäre sicherlich eine Auseinandersetzung mit der immer wieder geforderten "Bodenwertzuwachssteuer", was jedoch den Rahmen der Arbeit sprengen würde. Leisner, Wertzuwachsbesteuerung und Eigentum, hat dankenswerter Weise nicht nur die geschichtliche Entwicklung der "Bodenwertzuwachssteuer" und das geltende Recht einschließlich Reformvorschläge aufgezeigt und sich mit den verschiedenen Rechtfertigungsargumenten, die für eine Erhebung einer "Bodenwertzuwachssteuer" genannt werden, auseinandergesetzt. Er hat insbesondere die Vereinbarkeit der "Bodenwertzuwachssteuer" mit der Eigentumsgarantie ausführlich erörtert, wobei Leisner zu dem Ergebnis gelangt, daß eine "Bodenwertzuwachssteuer" wie allgemein eine Wertzuwachsbesteuerung die Substanzgarantie des Eigentums verletzt
 - 2) Schick a.a.O.; übernommen vom BVerfG in seinem Beschluß vom 27.10.75, NJW 76, 101
 - 3) Hieraus schließt Herzog, in: Evangelisches Staatslexikon, Stichwort Eigentum, Sp. 375 die Zulässigkeit von Substanzeingriffen in das Vermögen
 - 4) Dieses "verfassungsrechtlich abgesicherte gigantische Umschichtungswerk" dient Zacher, Rechtsstaatliche Demokratie, S. 153 zur Begründung
 - 5) Leisner, a.a.O., S. 133, hält zwar Substanzsteuern für verfassungswidrig, gibt jedoch a.a.O. S. 134 zu, daß die Substanz nicht "als unbedingt geschützt angesehen" werde und es fast so scheine, daß "erst einmal die "Substanz der Substanz" des Eigentums ausfindig zu machen" sei

Allerdings kann dieser Grundsatz nicht ohne weiteres auf die Vermögensteuer und Erbschaftsteuer übertragen werden, insbesondere wenn man nicht nur die Frage nach der generellen verfassungsrechtlichen Zulässigkeit dieser Steuern stellt, sondern auch nach den Grenzen ihrer Ausgestaltung. Es ist nämlich zu bedenken, daß die "einmaligen Vermögensabgaben" sich schon durch ihre "Einmaligkeit" von der periodisch erhobenen Vermögensteuer unterscheidet und ihre Erhebung offensichtlich für eine besondere Krisenzeit gedacht ist¹⁾. Der Lastenausgleich war eine Folge der weiten Zerstörung unseres Landes im Zweiten Weltkrieg und beruhte auf dem Gedanken, daß es ungerecht wäre, wenn nur ein Teil der Bevölkerung die wirtschaftlichen Folgen tragen müßte. Der soziale Friede in der Bundesrepublik Deutschland, der den blühenden Aufschwung der 50er und 60er Jahre ermöglicht hat, ist sicher zu einem großen Teil auf diesen Lastenausgleich zurückzuführen, wobei die Erleichterung für die Abgabepflichtigen durch die auf 30 Jahre verteilten Ratenzahlungen nicht übersehen werden darf²⁾.

Da in der vorliegenden Arbeit die Verfassungsmäßigkeit der Steuern zur Debatte steht, soll die Diskussion über die Rechtfertigung, insbesondere der Vermögensteuer, an dieser Stelle nicht geführt werden³⁾. Es ist aber nötig,

1) vgl. hierzu Friauf, a.a.O., StuW 77, 63

2) hierdurch "stellte sie für den Abgabepflichtigen lediglich eine zusätzliche Steuerbelastung dar" (BFHE 77, 261)

3) hierzu siehe etwa die Dissertation von Raths, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, Zürich 1977; ferner Mittelsteiner, Die Vorschläge der Steuerreform-Kommission zur Vermögensteuer und Erbschaftsteuer, DStR 71, 423 ff; Horn, Die Vermögensteuer - ein steuerliches Relikt aus dem 19. Jahrhundert, StuW 78, 56 f; Fischer, Erbschaft- und Vermögensteuer - ein Beitrag zu den Rechtfertigungslehren, StuW, 78, 345 ff; Schneider, Zur Rechtfertigung von Erbschaft- und Vermögensteuer, StuW 79, 38 ff; zu den Hauptargumenten pro und contra Vermögensteuer siehe auch Tipke, Steuerrecht, S. 321 f

die Vermögen/Erbschaftsteuer nicht nur in ihrer derzeitigen Ausgestaltung zu untersuchen, sondern auch Reformvorschläge einzubeziehen, die insbesondere mit dem Ziel einer Vermögensumverteilung wesentlich höhere Steuersätze vorsehen.

Unabhängig von der Frage, ob diese Steuern tatsächlich für eine Vermögensumverteilung geeignet sind, gilt es hierfür die verfassungsrechtlichen Grenzen deutlich zu ziehen:

Um zu bestimmen, welche Grenzen Art. 14 der Vermögensteuer setzt, ist von der Natur dieser Steuer auszugehen. Stellt sie lediglich eine "Ergänzungssteuer" zur Einkommensteuer dar, so muß die Besteuerung konsequent ebenfalls beim Ertrag ansetzen¹⁾. Dieser Charakter einer "Ergänzungssteuer", die mit dem Argument begründet wurde, daß das "fundierte Einkommen" aufgrund der Tatsache, daß es unabhängig von der Arbeitskraft der Vermögensbesitzer und damit sicherer sei, wird insbesondere in der Finanzwissenschaft²⁾, aber auch verschiedentlich in der juristischen Literatur³⁾ bejaht.

Dem kann jedoch nicht zugestimmt werden. Die Vermögensteuer ist sicher eine selbständige Steuerart⁴⁾ und sie ist auch ertragsunabhängig in dem Sinne, daß bei der Berechnung

1) Ebenso Schick JZ 74, 330

2) siehe etwa Raths, a.a.O., S. 158 ff und die dort angegebene Literatur

3) so z.B. Weber-Behrens-Klunzinger, Einführung in das besondere Steuerrecht, Bd. 1, S. 130

4) Schick a.a.O.

der Bemessungsgrundlage der Wert des Vermögens zugrunde gelegt wird ohne Rücksicht darauf, ob dieses Vermögen einen Ertrag abwirft. Aus dieser Ertragsunabhängigkeit der Vermögensteuer kann allerdings nicht geschlossen werden, daß die Vermögensteuer eine Substanzsteuer darstellt, sie ist eher eine Art "Sollertragssteuer" die an die im Vermögen liegende potentielle Ertragskraft und die darin liegende potentielle Leistungsfähigkeit anknüpft¹⁾.

Die Vermögensteuer darf daher sicherlich unabhängig vom konkreten Ertrag erhoben werden und damit in die Substanz eingreifen²⁾. Eine Ausgestaltung und insbesondere eine Erhöhung des Steuertarifs, die es dem Einzelnen jedoch auf die Dauer unmöglich macht, die Vermögensteuer aus dem Ertrag zu entrichten, greift so stark in die "Substanz" des Vermögens ein, daß die "Substanz" des Art. 14 betroffen ist³⁾. Es ist hierbei zwar zu berücksichtigen, daß der einzelne Steuerpflichtige die Anlage des Vermögens frei wählen kann⁴⁾ und in Fällen, in denen die Vermögensanlage keinen Ertrag abwirft, dies durch Wertsteigerungen vielfach ausgeglichen wird, andererseits kann dem Steuerpflichtigen nicht eine "Jagd nach der günstigsten Anlageform"⁵⁾ zugemutet werden.

1) Tipke, Steuerrecht, S. 320, Selmer, Anm. z. BVerfG, 1 BvR 82/73; StRK GG, Art. 14, R 79, S. 2;

2) Vom BVerfG wurde die Vermögensteuer für im Grundsatz verfassungsmäßig erachtet etwa in BVerfGE 23, 242; 30, 59; 32, 78

3) auch das BVerfG NJW 76, 101 nennt die Vermögensteuer zwar "traditionell ertragsunabhängig", fügt aber hinzu, daß sie "unter normalen Umständen aus dem Ertrag aufgebracht werden kann".

4) Auch diese Aussage könnte freilich angegriffen werden; nur bei genügend großem Vermögen ist eine beliebige Disposition möglich, die "Grundanlage" von Vermögen bleibt nach wie vor das Geldvermögen, das aufgrund verschiedener Benachteiligungen - man denke nur an die unterschiedliche Bewertung gegenüber Grundstücken oder die Geldentwertung - auf einen Ertrag angewiesen ist, um sich real nicht im Laufe der Jahre aufzuzehren

5) In dieser anschaulichen Sprache Schick, JZ 74, S. 331

Die Vermögensteuer ist so zu bemessen, daß über Jahre hinweg gesehen insgesamt ein Substanzverlust nicht eintritt, sich also zumindest Ertrag + Wertsteigerung einerseits und Besteuerung (Vermögensteuer + gegebenenfalls Einkommensteuer) und Geldentwertung zumindest die Waage halten. Während die Berücksichtigung der Geldentwertung bei der Besteuerung von Sparzinsen also nicht für verfassungsrechtlich geboten erachtet wurde, kann im Zusammenhang mit der Vermögensteuer - wegen des hier tatsächlich vorliegenden Vermögenssubstanzeingriffes¹⁾ - eine Beachtung der Geldentwertung durchaus veranlaßt sein, wobei die Bedeutung dieser Forderung nicht überschätzt werden darf, da in der Regel die Geldentwertung eine nominale Wertsteigerung des Vermögens wenigstens in Höhe der Geldentwertungsrate auslöst.

Vorstehende Aussagen schließen auch eine progressive Vermögensteuer²⁾ im Grundsatz nicht aus, entscheidend wäre auch hier wieder die Ausgestaltung, also die Frage nach den Freibeträgen und der Staffelung des Tarifs. Sicherlich müßte in einem solchen Fall der Spitzensteuersatz immer noch deutlich unter 5 % bleiben, damit eine solche progressive Vermögensteuer noch an Art. 14 bestehen kann.

1) Hier sticht das Argument nicht, daß die Substanzbeeinträchtigung nicht durch die Zinsbesteuerung, sondern bereits durch die Geldentwertung eintritt

2) diese Forderung wird teilweise erhoben, wobei sicherlich "Umverteilungsziele" die entscheidende Triebfeder sind, auch wenn die Argumentation möglich ist, daß steigendes Vermögen nicht nur eine gleichmäßig steigende, sondern eine überproportional steigende Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt, wofür allerdings der Nachweis zu erbringen wäre, wie Schick, an a.O., richtig feststellt

Die Erbschaftsteuer (einschl. Schenkungsteuer) unterscheidet sich von der Vermögensteuer zum einen durch die "Einmaligkeit", wobei trotzdem dieselben Vermögenswerte durch mehrere Erb- oder Schenkungsfälle mehrmals im Laufe der Zeit dieser Steuer unterliegen können und durch die Tatsache, daß das ererbte bzw. geschenkte Vermögen Einkommen ohne eigene Leistung darstellt und unabhängig vom eigenen, bereits vorhandenen Vermögen ist.

Aber es gilt trotzdem zu unterscheiden: Bei der Schenkungssteuer sind Steuerschuldner Erwerber und Schenker (§ 20 I Erbschaftsteuergesetz). Der Schenker ist hierbei sicherlich in seinem Grundrecht auf Eigentumsnutzung Art. 14 I GG beeinträchtigt, wobei erschwerend hinzukommt, daß die Schenkungsteuer "mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht" (§ 9 I Nr. 2 ErbStG), so daß der Schenker den geschenkten Vermögenswert nicht mehr zu eigen hat und die Schenkungsteuer daher aus seinem restlichen Vermögen begleichen müßte. Papier¹⁾ hält diese Verpflichtung durch Art. 14 I 2 GG gedeckt, schon weil die Verpflichtung des Schenkers wegen § 16 I ErbStDV subsidiär und daher die Belastung nicht übermäßig und unzumutbar ist.

Könnte diese Begründung schon ursprünglich nicht recht überzeugen, da auch eine subsidiäre Haftung eine Verpflichtung ist, ist sie zwischenzeitlich unhaltbar geworden, da § 16 I ErbStDV durch Art. 8 ErbStRG v. 17.4.1974 aufgehoben ist. Der Eingriff in das Eigentumsrecht des Schenkers durch die Schenkungsteuer kann auch nicht damit gerechtfertigt werden, daß es im Belieben des Schenkers stand, ob er einen Vermögensgegenstand verschenkte und dadurch

1) a.a.O., S. 510

den Tatbestand der Schenkungsteuer und hierdurch seine Haftung auslöste. Mit dieser Argumentation würde die Verfügungsbefugnis des Eigentums, die unstreitig durch Art. 14 GG geschützt wird, ausgehöhlt werden.

Die Heranziehung des Schenkers zur Schenkungsteuer als Steuerschuldner verstößt gegen Art. 14 I GG, da dieser die Steuerschuld nicht aus dem "Schenkungsgegenstand", sondern nur aus seiner Vermögenssubstanz bezahlen kann. Die Schenkungsteuer darf aber nicht in das sonstige Vermögen des Schenkers eingreifen, sondern muß aus dem geschenkten Vermögenswert bezahlt werden können. Dies ist aber nur dem Erwerber möglich.

Für den Erwerber stellt die Schenkungsteuer eine Belastung des Erwerbsvorgangs dar. Die Erwerbsfreiheit ist aber durch Art. 14 GG nicht geschützt. Der Erwerber wird zwar Eigentümer der geschenkten Vermögenswerte, auslösendes Moment der Besteuerung ist aber nicht das Eigentum des Beschenkten, sondern der Erwerb. Die Schenkungsteuer kann daher den Erwerber nicht in seinem Grundrecht auf Eigentum beeinträchtigen, sondern allenfalls in seinem Grundrecht auf allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 I GG)¹⁾.

Beim Erben stellt sich der Erbgang zwar auch als Erwerbsvorgang dar. Die verfassungsrechtliche Beurteilung muß aber anders ausfallen, da Art. 14 GG nicht nur das Eigentum, sondern auch das Erbrecht schützt und dadurch der Eigentumserwerb durch Erben und somit auch die Erbschaftsteuer an Art. 14 GG zu messen ist.

1) ebenso Papier, a.a.O., S. 511

Ein Eingriff in die Vermögenssubstanz durch die Erbschaftsteuer läßt sich rechtfertigen, da die Erbrechtsgarantie des Art. 14 GG nicht besagt, daß der Erbe den Eigentumsbestand des Erblassers unvermindert zu erhalten hat¹⁾. Aber gerade deshalb ist es nötig, die Grenzen für einen solchen Vermögenssubstanzeingriff zu ziehen.

Verfassungswidrig wäre sicherlich "eine so starke Besteuerung des erbrechtlichen Erwerbes, daß von einer privaten Erbfolge im hergebrachten geschichtlichen Sinne nicht mehr gesprochen werden könnte"²⁾. Eine solch hohe Erbschaftsteuer würde letztlich zu einem "Eigentum auf Zeit"³⁾ führen.

Bei der Bestimmung, wie hoch die Erbschaftsteuer sein darf, um von der Erbfolge noch als einem ökonomisch sinnvollen Vorgang sprechen zu können, ist nicht nur von Art. 14 GG auszugehen, sondern insbesondere auch Art. 6 GG zu berücksichtigen, der Ehe und Familie in den besonderen Schutz des Staates stellt. Den Verwandten, die in einer besonderen Nähe zu Erblasser und Erbgut stehen, muß es daher möglich sein, im Laufe der Jahre die Vermögensschmälerung des ererbten Eigentums aufgrund der Erbschaftsteuer durch Erträge aus dem ererbten Vermögen wieder auszugleichen⁴⁾.

1) so auch Papier, a.a.O., S. 512

2) Boehmer, Der durch Art. 14 GG gewährleistete "Wesensgehalt" des Erbrechts, in: Neumann/Nipperdey/Scheuner, Die Grundrechte, Bd. II S. 410

3) so Rübner a.a.O. S. 885

4) etwas weitergehender Rübner, a.a.O., der verlangt, daß die Erbschaftsteuer über längere Perioden betrachtet nicht die Substanz des Eigentums angreifen darf und ein Minimum an angemessenem Ertrag übrig lassen muß. Interessant auch die Entscheidung des BFH v. 31.1.79, BStBl 79 II S. 244, der Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 17 ErbStG hat, falls Waisengelder, die aufgrund privatrechtlicher Vereinbarung des Erblassers mit seinem Arbeitgeber gezahlt werden, der Erbschaftsteuer unterliegen. In einem solchen Fall würden nämlich die privaten Versorgungsbezüge nach Abzug der Versorgungsbeiträge mit dem Kapitalwert der Erbschaftsteuer unterworfen, wodurch sich eine krasse Schlechterstellung gegenüber den erbschaftsteuerfreien gesetzlichen Versorgungsbezügen (Sozialrenten, Pensionen von Beamten u.a.) ergeben würde

Der Schutzgedanke des Art. 14 nimmt mit abnehmendem Verwandtschaftsgrad oder gar nicht verwandten Erben merklich ab. Hierbei kann aber nicht so weit gegangen werden wie bei Dißmann¹⁾, der als die einzig entscheidende Verbindung zwischen Erbrecht und Eigentumsgarantie die Familieneinheit sieht und hieraus die Auffassung ableitet, daß der Staat jenseits des Verwandtenerbrechts sich selbst die bessere Berechtigung auf das Erbe als einem beliebigen Dritten zuerkennen und über die Besteuerung durchsetzen könne, ohne gegen Art. 14 zu verstoßen. Der Erbe muß auch außerhalb der engsten Verwandtschaft einen nennenswerten Teil der Erbschaft erhalten, wenn die dem Erbrecht im Grundgesetz garantierte Testierfreiheit gewahrt bleiben soll²⁾. Die Beschränkung der nicht verwandten Erben durch die Erbschaftsteuer darf zwar größer sein als bei den verwandten Erben, aber nicht dazu führen, daß der wirtschaftliche Haupterbe der Staat ist.

Die hier dargestellten Grundsätze für ein verfassungskonformes Erbschaftsteuerrecht sind in der Bundesrepublik Deutschland derzeit erfüllt, insbesondere durch das Vorhandensein verschiedener Steuerklassen je nach Verwandtschaftsgrad mit unterschiedlich hohen Freibeträgen und Steuersätzen. Allerdings beträgt der Erbschaftsteuerspitzen-
satz 70 %³⁾ und werden verschiedentlich Überlegungen angestellt, drastische Erhöhungen bei den Erbschaftsteuertarifen vorzunehmen, wobei sich die Befürworter an den hohen Erbschaftsteuern in angelsächsischen Ländern und Schweden orientieren. Als Gründe hierfür wird das Ziel einer

1) a.a.O., S. 67

2) vgl. Leisner, a.a.O., S. 68 ff

3) hiervon ist aber nur der steuerpflichtige Erwerb über 100 Millionen in der Steuerklasse IV betroffen

Vermögensumverteilung, die Zerschlagung großer Vermögen und der Gesichtspunkt der Sicherung von Chancengleichheit angeben.

Soweit das Erbrecht durch die Besteuerung in weiter gehendem Umfang beschränkt werden soll, um "Umverteilung" oder "Chancengleichheit" zu erreichen, so ist auf das eben Gesagte zu verweisen; solche Ziele können nicht zu einer anderen Beurteilung des Art. 14 GG führen.

Die Zerschlagung großer Vermögen als Motiv für eine hohe Erbschaftsbesteuerung zwingt uns zur Beantwortung der bereits früher gestellten Frage: Nimmt der Schutzgedanke des Art. 14 GG mit steigendem Vermögen ab?

Art. 123 Abs. 3 Bayerische Verfassung lautet: "Die Erbschaftsteuer dient auch dem Zweck, die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern".

Meder schreibt in seinem Kommentar zur Bayerischen Verfassung über diese Bestimmung lediglich: "Für Abs. 3 ist wegen der Erbschaftsteuergesetzgebung des Bundes kein Anwendungsbereich mehr verblieben"¹⁾.

Dies ist zu dürftig. Die bayerischen Bundestagsabgeordneten könnten diese Verfassungsbestimmung als Verpflichtung ansehen, eine entsprechende Änderung des Erbschaftsteuergesetzes zu erreichen. Die entscheidende Frage ist daher nicht die Frage nach der Steuergesetzgebungskompetenz, die der Bund hat, sondern, ob Art. 123 III Bayerische Verfassung durch Art. 14 GG hinfällig geworden ist.

1) Die Verfassung des Freistaates Bayern, Handkommentar, Art. 123, Rdnr. 7

Maunz¹⁾ schließt aus dem Sozialstaatsgedanken nicht nur, daß die Besteuerung der sozialen Mindestausstattung grundsätzlich unzulässig ist, sondern auch, daß die Stärke des Schutzes des Art. 14 sich mit zunehmender Entfernung von diesem Existenzminimum vermindert. Schick²⁾ machte darauf aufmerksam, daß dieser Gedanke, konsequent zu Ende gedacht, dazu führen könnte, daß ab einem bestimmten Punkt Vermögen nicht mehr geschützt wäre. Starke progressive Erbschaftsteuersätze können daher nicht allein mit dem Argument begründet werden, steigendes (ererbtes) Vermögen verkörpere nicht nur gleichmäßig steigende, sondern eine überproportional steigende Leistungsfähigkeit.

Die Steuererhebung ist nach unseren Ergebnissen trotz der Eigentumsgarantie gerechtfertigt aufgrund der Sozialbindung. Wir können daher die Frage nach der Verminderung des Eigentumsschutzes bei steigendem Vermögen umdrehen: Nimmt die Sozialbindung des Eigentums mit steigendem Vermögen zu?

Bei dieser Fragestellung wird der Blick auf das richtige Ergebnis deutlicher: die Sozialbindung des Eigentums verlangt sicherlich von dem Reichen auch prozentual mehr als von dem, der wenig Eigentum und Vermögen hat. Insofern haben die Inhaber großer Vermögen kein Anrecht, daß das Vermögen praktisch ungeschmälert auf ihre Nachkommen übergeht. Aber auch hierbei sind die Grenzen klar: Ständig abnehmender Schutz des Art. 14 GG bei höheren Vermögen würde als notwendige Folge schutzloses Vermögen bedeuten, wovor Schick mit Recht warnte. Aus dem Blickwinkel der Sozialbindung betrachtet steht fest, daß auch für sehr hohe Vermögen die Grenze für die Erbschaftsbesteuerung gegeben

1) In: Maunz/Dürig/Herzog, Art. 14, Rdnr. 9

2) a.a.O., S. 331

ist, die zwar bei höheren Steuersätzen liegt, aber verhindert, daß große Vermögen zerschlagen werden. Art. 123 Bayer. Verfassung steht daher nicht in Einklang mit Art. 14 GG, soweit hiermit solche progressiven Erbschaftsteuersätze gemeint sind, daß auch bei der Vererbung im nächsten Verwandtenkreis nur mehr ein geringer Bruchteil des Vermögens des Erblassers übrig bleibt.

Zusammenfassend muß festgestellt werden, daß die derzeitige Substanzbesteuerung zwar noch nicht als verfassungswidrig zu bezeichnen sein dürfte, diese Besteuerung aber der Grenze der Verfassungsmäßigkeit bereits sehr nahe gekommen ist¹⁾.

5) Gesamtbesteuerung und Eigentumsgarantie

Die bisherigen Ausführungen zum Eigentumsschutz gegenüber Steuern beschäftigten sich mit den Grundsätzen, die jede Steuer erfüllen muß, um mit Art. 14 GG in Einklang zu stehen.

Es stellt sich nun die entscheidende Frage, ob der Eigentumsgarantie Genüge getan ist, wenn jede einzelne Steuer nicht gegen Art. 14 GG verstößt oder ob bei einer Gesamtbetrachtung aller Steuern eines Steuerpflichtigen trotz Verfassungsmäßigkeit jeder einzelnen Steuer ein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie vorliegen kann.

1) vgl. auch Schick, Wirtschaftslenkung durch Steuern, Jahrbuch der Absatz- und Verbrauchsforschung, 1975, S. 329

a) Zulässigkeit einer "Gesamtbetrachtung"

Vorweg ist die Frage zu beantworten, ob es unter dem Gesichtspunkt des Eigentumsschutzes überhaupt auf die Gesamtbelastung des Steuerpflichtigen ankommen darf, ob also neben der Einzelprüfung jeder Steuer auf ihre Vereinbarkeit mit Art. 14 GG eine Prüfung der Gesamtsteuerbelastung an Art. 14 zu erfolgen hat.

Dißmann¹⁾ gibt zwar zu, daß eine "absolute Grenze der Vermögensbelastung" existiert, wobei für ihn diese Grenze darin besteht, "daß die Rechtsinstitute des Eigentums- und des Erbrechts erhalten bleiben und dem Abgabepflichtigen das Existenzminimum und die Möglichkeit der Neubildung von Eigentum verbleiben müssen"²⁾. Dennoch will Dißmann nur sehr begrenzt auf die Gesamtbelastung des Vermögens abstellten. Die gesamte Belastung durch "Lenkungssteuern"³⁾ soll außer Acht bleiben, da es der einzelne Steuerpflichtige sich selbst zuzuschreiben hat, daß er "sich dem Zwang der Ordnungssteuern nicht unterwirft"⁴⁾. Außerdem dürfe "über die Tatsache, daß ein Zusammenhang zwischen den verschiedenen Abgabetatbeständen in der Person des Leistungspflichtigen besteht, nicht verkannt werden, daß die einzelnen Abgaben diese Person in immer neuen wirtschaftlichen und sozialen Funktionen treffen"⁵⁾. Letzteres ist zwar richtig, aber dem einzelnen Steuerpflichtigen ist es

1) a.a.O., S. 58 ff

2) Dißmann, a.a.O., S. 60

3) Dißmann nennt sie "Ordnungssteuern"

4) a.a.O., S. 61

5) a.a.O., S. 60

gleichgültig, ob verschiedene "wirtschaftliche und soziale Funktionen" betroffen sind, für ihn ist wesentlich, daß er jede Steuer aus demselben - nämlich seinem - Vermögen bezahlen muß.

Dißmann scheint die Natur der Lenkungssteuern zu verkennen, wenn er sie als Zwangsmittel ansieht, so daß für denjenigen, der sich diesem Zwang nicht fügt, die Lenkungssteuer eine gerechte Strafe darstellt. Es muß an dieser Stelle noch einmal betont werden, daß die Lenkungssteuer, wenn man sie verfassungsrechtlich als Steuer ansieht und zuläßt, eine Steuer wie jede andere ist und keinen Sonderstatus beanspruchen kann, insbesondere dann nicht, wenn der Grundrechtsschutz des Einzelnen gegenüber der Steuererhebung zur Debatte steht.

Ein effektiver Eigentumsschutz ist nur möglich, wenn die isolierte Betrachtung einzelner Steuern für eine Berücksichtigung der Gesamtbesteuerung überwunden wird. Bereits Hensel¹⁾ hat - damals noch mit Blick auf Art. 134 WV - die Ansicht vertreten, die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit lasse sich nur dadurch verwirklichen, daß die Gesamtheit der dem Abgabepflichtigen zur Verfügung stehenden Mittel mit der Gesamtbelastung seines Vermögens durch die Abgabenerhebung in Beziehung gesetzt werde. Umso mehr muß heute, da - im Gegensatz zur Zeit Hensels - allgemein anerkannt ist, daß die Steuergesetzgebung an der Verfassung zu messen ist, der Blick auf die Gesamtwirkungen der Besteuerung gerichtet sein.

1) Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers, VJSchStFr 1930, S. 451

Wenn wir die Gesamtwirkungen der Besteuerung berücksichtigen, so fragt sich allerdings, ob nicht gleichzeitig auch die Ausgaben des Staates mit in die Untersuchung einbezogen werden müssen, da an die Steuerpflichtigen teilweise staatliche Transferleistungen zurückfließen.

Transferleistungen des Staates erhöhen das effektive Einkommen der Empfänger. Bei der Frage nach der "gerechten" Belastung des Einzelnen sind daher sicherlich sowohl die gezahlten Steuern als auch die erhaltenen Transferleistungen¹⁾ zu berücksichtigen²⁾.

-
- 1) Streng genommen wären nicht nur die monetären Transferzahlungen, sondern auch die sogenannten Realtransfers einzubeziehen, also jene öffentlichen Leistungen, die der Staat - vereinfacht ausgedrückt - unter Kostenpreis zur Verfügung stellt. Eine Zurechnung auf den einzelnen Empfänger ist jedoch praktisch unmöglich, dies könnte erst nach dem oft geforderten Übergang von der Objektförderung zur Subjektförderung geschehen.
 - 2) Witte, Leistung muß sich lohnen, DRiZ 1975, 229 bringt hierzu ein Berechnungsbeispiel, das aufzeigt, zu welchen ungerechten Ergebnissen im Grenzbereich einkommensabhängige Gewährung von Transferleistungen führen kann: ein Direktor eines Amtsgerichts (Besoldungsgruppe A 15/16) mit 3 Kindern hat unter Berücksichtigung der sozialen Transferleistungen (Wohngeld, Sparförderung, Bundesausbildungsförderungsgesetz usw.) effektiv ein geringeres Gesamteinkommen als der Pförtner seines Gerichts (Besoldungsgruppe A 3), der ebenfalls 3 Kinder hat. Verfassungsrechtliche Bedenken (Art. 3 GG) sind bei solchen Ergebnissen nicht auszusräumen, auch wenn der Gesetzgeber bei Gewährung von Transferleistungen grundsätzlich nach der Höhe des Einkommens differenzieren darf. Offensichtlich ist jedoch das zu versteuernde Einkommen nicht der richtige Differenzierungsmaßstab. Birk, Steuergerechtigkeit und Transfergerechtigkeit, ZRP 79, S. 226 schlägt als einen ersten Ansatz zur Vermeidung solcher Ungerechtigkeiten vor, die Transferleistungen in die steuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Grundsätzlich darf es bei der Berechnung der Gesamtbelastung des Einzelnen keinen Unterschied machen, ob der Staat indirekt durch Steuervergünstigungen (z.B. Kinderfreibeträge) sozialpolitische Ziele verfolgt oder direkte Transferzahlungen (z.B. Kindergeld) leistet¹⁾. Hierbei darf freilich nicht übersehen werden, daß das im Steuerrecht geltende Leistungsfähigkeitsprinzip durch das bei Gewährung sozialpolitischer Transfers geltende Bedürfnisprinzip²⁾ nicht nur ergänzt wird, sondern zum Teil zu Widersprüchen führt³⁾.

Die Fragestellung unserer Arbeit beschäftigt sich nicht mit der gerechten Belastung des Bürgers durch den Staat, sondern mit den Verfassungsgrenzen der Gesamtbesteuerung. Wir beschäftigen uns insbesondere mit den verfassungsrechtlichen Wirkungen der Steuererhebung in einem Grenzbereich; die hiervon betroffenen Steuerpflichtigen sind meist nur Transferempfänger von einkommensunabhängig gewährten Transferzahlungen und von Subventionen.

1) Hierbei wird nicht übersehen, daß grundsätzliche Unterschiede zwischen Steuern und Transfers bestehen; Einzelheiten siehe etwa Zeppernick, Staat und Einkommensverteilung, S. 78 ff.

2) Von den wenigen einkommensunabhängigen Transferleistungen (z.B. Kindergeld) soll hierbei abgesehen werden.

3) vgl. hierzu Birk, a.a.O., S. 221 ff

Entscheidend dürften jedoch folgende Gesichtspunkte sein: hohe Steuern bedeuten zunächst einmal Umverteilung zugunsten des Staates, und damit weniger Spielraum für die eigenverantwortliche Lebensgestaltung durch den einzelnen Bürger. Inwieweit der einzelne Steuerzahler durch Transferzahlungen wieder Geld zurück erhält¹⁾, ist hiergegen unsicher.

Hinzu kommt, daß Subventionen, die Steuerpflichtige mit einer hohen Gesamtsteuerbelastung vor allem erhalten, vom Staat zweckgebunden gewährt werden. Anstatt einen größeren eigenverantwortlichen Entscheidungsspielraum durch staatliche Geldzahlungen zu erhalten, wird es also hier für den Einzelnen nötig, eine bestimmte Entscheidung zu treffen, um Geld vom Staat zu erhalten.

Bei aller Brisanz der Problemstellung Steuer- und Transfergerechtigkeit ist eine Vernachlässigung der Transferzahlungen bei der Frage des Verstoßes gegen die Eigentums-garantie aufgrund der Gesamtwirkungen der Besteuerung - wie auch bei der Frage eines Verstoßes gegen andere Verfassungsbestimmungen - in der Erkenntnis erlaubt, daß im Einzelfall die Steuerlast durch Transferleistungen indirekt gemindert sein kann²⁾.

-
- 1) Auf die Problematik, inwieweit heute die Transferempfänger die empfangenen Sozialleistungen durch ihre eigenen Steuern finanzieren, wobei die hohen Verwaltungskosten für den Bürger verloren sind, und inwieweit tatsächlich eine Umverteilung durch Finanzierung von anderen Steuerzahlern stattfindet, soll hier nicht eingegangen werden.
 - 2) Da heute dieselben sozialpolitischen Ziele teils durch steuerrechtliche Regelungen, teils durch direkte Transferleistungen verfolgt werden, muß auf längere Sicht sicher eine integrierende Abstimmung erfolgen, wobei das ideale Fernziel sicherlich eine gemeinsame "Steuer- und Transfererklärung" wäre, wobei die Möglichkeit, Transferleistungen durch Steuervergünstigungen zu ersetzen, dann erwägenswert ist, wenn hierbei eine "negative" Einkommensteuer eingeführt würde.

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Problematik, inwieweit Steuerüberwälzungen zu berücksichtigen sind, wobei die Schwierigkeit vor allem darin besteht, daß - mit Ausnahme der USt und anderer Verbrauchsteuern - nicht genau bestimmt werden kann, welche Steuern von welchem Steuerpflichtigen überwält werden (können), da dies insbesondere von der Marktlage abhängt. Ein schematisches Vorgehen ist hierbei daher nicht angebracht. Steuerüberwälzungen sind bei genereller Prüfung in der Regel zu berücksichtigen, wenn sie vom Gesetzgeber gewollt und entsprechend ausgestaltet sind und keine gewichtigen Anzeichen vorliegen, daß die Steuerüberwälzungen in der Praxis aufgrund der Marktsituation nicht gelingen. Bei dem einzelnen Steuerpflichtigen kann im konkreten Fall eine andere Betrachtungsweise anzuwenden sein, wenn z.B. tatsächlich keine Steuerüberwälzungen stattgefunden haben und dies nicht auf "schlechtem Wirtschaften" beruht.

In der Praxis ist bei der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Gesamtbesteuerung hauptsächlich von Est bzw. Körperschaftsteuer, VSt und Gewerbesteuer¹⁾, von denen in der Regel nur die Gewerbesteuer überwält werden kann, auszugehen, so daß mit dem Argument der Steuerüberwälzung allein nur selten die Verfassungswidrigkeit einer Gesamtbesteuerung abgewendet werden dürfte.

Eine andere Frage bei der Überprüfung der Gesamtbesteuerung betrifft das Problem, ob auf die generellen, "typischen" Auswirkungen der Gesamtbesteuerung abzustellen ist oder auch die besonderen Umstände im Einzelfall zur Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung führen können.

1) Die Umsatzsteuer bleibt in der vorliegenden Arbeit aus obigen Erwägungen unberücksichtigt, obwohl sie aufgrund ihres Aufkommens die zweitwichtigste Steuer ist

b) Rechtsprechung des BFH und des BVerfG

Der BFH war bisher selten mit dem Argument konfrontiert, die Gesamtsteuerbelastung sei verfassungswidrig und daher herabzusetzen.

In einer Entscheidung vom 17.11.72¹⁾ hatte eine Aktiengesellschaft geklagt, die sich im strittigen Veranlagungszeitraum mit der Verwaltung ihres Vermögens befaßte, das in der Hauptsache aus Aktien bestand. Sie beantragte die Herabsetzung der Vermögensteuerbescheide auf eine Höhe, daß ihr 20 % aller Gewinne vor Abzug aller Besitzsteuern verblieben. Zusätzlich zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer würde der Gewinn nämlich nicht mehr zur Zahlung der festgesetzten Vermögensteuer ausreichen, sondern diese drei Steuern über 100 % des Gewinns der AG in den fraglichen Jahren betragen.

Der BFH stützte seine ablehnende Entscheidung auf zwei Punkte: soweit die klagende AG der Auffassung sei, der Gesetzgeber habe sich dadurch verfassungswidrig verhalten, daß er keine Vorschrift erlassen habe, welche die Gesamtbesteuerung in den Fällen, in denen sie zu wiederholten Eingriffen in die Substanz führe, auf einen bestimmten Höchstsatz begrenze, bestehe eine Rechtspflicht, eine derartige Vorschrift zu erlassen, nicht. Im übrigen biete § 131 AO²⁾ die Möglichkeit, unbillige Härten auszugleichen, die sich bei Anwendung einer gesetzlichen Vorschrift in Fällen ergeben, an die der Gesetzgeber bei Erlaß dieser Vorschrift offensichtlich nicht gedacht hat.

1) BFHE 107, 531 ff = BStBl 73 II 163 ff = JZ 74, 328 ff

2) jetzt §§ 163 und 227 AO 77

Des weiteren prüft der BFH, ob § 5 oder § 8 VSt verfassungswidrig seien. Zu dieser stark verengten Betrachtungsweise gelangt der BFH durch die Argumentation, mit der erhobenen Klage und hier verfolgten Revision sei lediglich der Vermögensteuerbescheid angegriffen, also käme eine Verfassungswidrigkeit, wie die Klägerin behauptete, nur in Frage, wenn eine der angewandten Vorschriften des VStG verfassungswidrig sei. Die Überprüfung dieser beiden Paragraphen führte selbstverständlich zur Bejahung der Verfassungsmäßigkeit, was von der Klägerin auch gar nicht bestritten worden war. An einer Entscheidung, ob durch die Kumulierung der verschiedenen Besitzsteuern eine verfassungswidrige Wirkung eintrat, sah sich der BFH aus prozessrechtlichen Gründen gehindert, da eben die Rechtmäßigkeit der Bescheide für die KSt und GewSt nicht angegriffen worden waren.

Am 17.2.1976 urteilte der BFH¹⁾ über einen Fall, in dem die Kläger - Eheleute - rügten, daß die der Besteuerung zugrunde gelegten Gesetze, das EStG, Ergänzungsabgabengesetz und die Bremische Kirchensteuerordnung, zu einer verfassungswidrigen Gesamtsteuerbelastung der im Streitjahr 1970 bezogenen Einkünfte führen.

Der BFH bezieht sich in der Begründung seiner ablehnenden Entscheidung auf die Rechtsprechung des BVerfG, daß das Vermögen des Steuerpflichtigen nicht geschützt ist, wenn die Steuer ihn nicht übermäßig belastet oder seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigt, der er sich ausdrücklich anschließt. Da nach der Besteuerung ein angemessener Restbetrag den Klägern aus ihren Erträgen

1) BStBl 76 II 387 ff

verbleibe, sei "die Angemessenheit der durch diese Steuern bedingten Gesamtbelastung durch ihre Orientierung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gewährleistet"¹⁾.

Ebenfalls 1976 entschied der BFH²⁾ einen Fall, in dem die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung der Kapitalzinsen gerügt wurde, da im Streitjahr 1971 den Zinserträgen von durchschnittlich 6,25 % des angelegten Kapitals ein Kaufkraftschwund von 6,3% gegenüberstand. Interessant an der ablehnenden Begründung des BFH - und daher ist die Entscheidung hier erwähnenswerter als bei der Behandlung der Geldentwertung - ist, daß eine konkrete Prüfung des Falls nicht erfolgte, sondern festgestellt wurde, daß bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Kapitalzinsen am Maßstab des Art. 14 GG auf die typische und nicht auf die Auswirkungen im Einzelfall abzustellen sei. Langfristige Guthaben und festverzinsliche Wertpapiere seien mit 6,85% bzw. 8,2% verzinst worden, so daß es bereits an einem Eingriff in die Vermögenssubstanz fehlte. Daß im Streitfall die Kläger tatsächlich niedrigere Zinsen erzielt haben, habe auf die verfassungsrechtliche Beurteilung keinen Einfluß. Ob die Verzinsung für langfristige Guthaben oder festverzinsliche Wertpapiere tatsächlich die "typische" Verzinsung darstellte, erwähnte der BFH mit keinem Wort.

Mit der ersten zitierten Entscheidung des BFH, der insgesamt zu über 100 % des Gewinns besteuerten Aktiengesellschaft, mußte sich auch das BVerfG befassen. Allerdings wurde die Verfassungsbeschwerde bereits durch Beschluß des Vor-

1) a.a.O., S. 388

2) BStBl 76 II 599

prüfungsausschusses vom 27.10.75 nicht zur Entscheidung angenommen, wobei die Begründung hierfür - entgegen den sonstigen Gepflogenheiten des BVerfG - veröffentlicht wurde¹⁾.

Das BVerfG beschränkte sich in seiner Begründung nicht auf die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit des Vermögenssteuergesetzes wie der BFH, sondern wählte einen dreifachen Ansatz²⁾:

1) Auch soweit steuerliche Eingriffe an Art. 14 zu messen sind, ist aus dem Grundgesetz kein unbedingtes "Nein" zur Vermögensminderung durch Besteuerung zu entnehmen³⁾. Hieraus schließt das BVerfG, daß es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist, daß im konkreten Fall durch die Vermögensteuer - unter Berücksichtigung der Körperschaft- und Gewerbesteuer - eine den Gewinn übersteigende gesamtsteuerliche Belastung eintrat.

2) Für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Regelung im Steuerrecht ist entsprechend dem Wesen des Gesetzes als einer allgemeinen Regelung darauf abzustellen, wie sich das Gesetz g e n e r e l l⁴⁾ auswirkt⁵⁾. Es ist zu unterscheiden, ob dem Steuergesetz bereits durch seine Gestaltung eine erdrosselnde oder

1) NJW 76, 101

2) Allerdings ist zu berücksichtigen, daß diese sogenannten "Dreierbeschlüsse" keine Sachentscheidung des BVerfG beinhalten. Da kein Begründungszwang besteht und die Gründe nur kurz ausfallen können, wenn die gem. § 93 BVerfGG bezweckte Entlastung erreicht werden soll, dürfen von vorneherein keine großen Erwartungen an solche Entscheidungen geknüpft werden

3) Das BVerfG nimmt hierbei ausdrücklich Bezug auf Schick, JZ 74, 330

4) Hervorhebung durch den Verfasser

5) Ebenso bereits BVerfGE 14, 76 (101); 16, 147 (165, 187)

konfiskatorische Wirkung zukommt, ob es generell - soweit Art. 14 GG Prüfungsmaßstab ist - gegen die Eigentums-garantie verstößt oder ob es nur in dem einen oder anderen Einzelfall zu einer nicht im Wesen der betreffenden Steuer angelegten Härte führt¹⁾. Die Vermögensteuer ist so angelegt, daß sie unter normalen Umständen aus dem Ertrag aufgebracht werden kann. Besondere Gestaltung des Einzelfalles braucht der Gesetzgeber nicht zu berücksichtigen.

3) Es ist nicht von der Hand zu weisen, daß die Anwendung eines Gesetzes in besonders gelagerten Fällen zu einem Eingriff in verfassungsrechtlich geschützte Rechtsgüter führen kann. Wieweit für diese Fälle allgemein ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufstellung von Härteklauseln besteht, kann dahingestellt bleiben, da der Steuergesetzgeber eine derartige Regelung bereits in § 131 AO getroffen hat²⁾. Dabei wäre bei der Auslegung des § 131 AO der Wirkkraft der Grundrechte, insbesondere auch des Art. 14 GG, Rechnung zu tragen.

BFH und BVerfG weichen den entscheidenden Fragen aus. Sie behandeln die Problematik, inwieweit eine Gesamtbesteuerung verfassungswidrig sein kann, auch wenn jedes einzelne Steuergesetz, das der Gesamtbesteuerung zugrunde liegt verfassungsgemäß ist, überhaupt nicht (BFH) oder in einer Art und Weise, daß Hoffmann die Begründung des BVerfG ein "Belehrungsschreiben"³⁾ genannt hat.

Der BFH konnte sich in keiner der drei zitierten Entscheidungen durchringen, seine isolierte Betrachtungsweise aufzugeben, die lediglich auf das im angefochtenen Bescheid

1) Das BVerfG bezieht sich hierbei auf Vogel-Walter, Bonner Kommentar Art. 105, Rdnr. 144; Rübner a.a.O., S. 883; Papier, Der Staat 1972, S. 509

2) jetzt §§ 163 und 227 AO 77

3) a.a.O., S. 883, FN 74

zu Grunde liegende Steuergesetz ausgerichtet ist. Unabhängig davon, ob man die Ergebnisse billigt, machte sich der BFH die Begründung zu leicht. Was ist z.B. "untypisch", wenn ein Steuerpflichtiger 1971 für sein Kapitalvermögen einen Zinsertrag von durchschnittlich 6,25 % erwirtschaftete? Was soll die Prüfung von zwei Paragraphen des Vermögensteuergesetzes, das unstreitig verfassungsgemäß ist, wenn ausdrücklich die Gesamtwirkung von drei Steuern angegriffen werden und die Klage nur deshalb gegen den Steuerbescheid gerichtet war, weil dieser der letzte der drei Steuerbescheide war?¹⁾ Kann das höchste Finanzgericht eine Revisionsklageabweisung immer noch auf den lapidaren Satz "Art. 14 schützt das Vermögen grundsätzlich nicht gegen Steuereingriffe" stützen, wenn in der Literatur sich die Stimmen häufen, die mit guten Gründen die Anerkennung des "Vermögen als solches" als Schutzgut des Art. 14 GG fordern?

Es ist auch fraglich, ob das BVerfG gezwungen war, die Verfassungsbeschwerde der AG durch den Vorprüfungsausschuß "abblitzen" zu lassen, da es sich um einen "besonders gelagerten Fall" handelte. Trotz verschiedener Besonderheiten hätte sich dieser Fall angeboten, die Gesamtproblematik Eigentumsgarantie - Besteuerung aufzuzeigen, selbst eine Korrektur in der eigenen Meinung hin zu einem wirksamen Eigentumsschutz vorzunehmen und Grundsätze aufzuzeigen, inwieweit die Verfassungsmäßigkeit einzelner Steuergesetze "umschlagen" kann in die Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung. Die Begründung, die Vermögensteuer sei keine Ertragssteuer und könne daher auch in die

1) Strickrodt nennt die Entscheidung des BFH BStBl 73 II 163 a.a.O., S. 136, FN 37 zwar "kritisch", dem kann aber nicht beigegeben werden

Vermögenssubstanz eingreifen, sticht jedenfalls nicht. Wie hätte das BVerfG argumentiert, wenn die Aktiengesellschaft VSt und GewSt bezahlt hätte, gegenüber dem KSt-Bescheid aber geltend gemacht hätte, diese Steuer könne nicht mehr aus dem Ertrag bezahlt werden, sondern belaste den Gewinn zu über 100%? Es hätte dann - formal betrachtet - nicht mehr die Vermögensteuer, sondern die "Ertragssteuer" (KSt) in die Vermögenssubstanz eingegriffen.

c) Grundsätze für einen wirksamen Eigentumsschutz

Eigentumsschutz gegenüber der allgegenwärtigen Steuergewalt ist in unserer heutigen Zeit, da der Staat sich seine Geldmittel aufgrund einer Vielzahl von Steuern beschafft, nur möglich, wenn die Gesamtwirkungen der Besteuerung berücksichtigt und gewürdigt werden.

Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung - kommt es hierbei auf die "generellen" Wirkungen der Steuergesetze an oder genügt es, daß in Einzelfällen die Gesamtbesteuerung die Grenzen des Art. 14 GG verletzt?

Ein Steuergesetz ist wegen Verstoßes gegen Art. 14 GG für verfassungswidrig zu erklären, wenn seine Wirkungen generell gegen die Eigentumsgarantie verstoßen. Dies ergibt sich aus dem Wesen des Gesetzes als einer allgemeinen Regelung¹⁾.

Dies gilt auch bei der Beurteilung, ob eine Gesamtheit von Steuergesetzen verfassungswidrig ist. Insoweit ist dem BVerfG und dem BFH rechtzugeben, daß es bei dieser Frage

1) BVerfGE 14, 76 (101); 16, 147 (165, 187); BVerfG NJW 76, 101; ebenso Selmer, AöR 101, 434; Vogel-Walter, in: Bonner Kommentar, Art. 105, Rdnr. 144

darauf ankommt, ob den Steuergesetzen "bereits durch ihre Gestaltung" in ihrer Gesamtheit eine Art. 14 verletzende Wirkung zukommt.

Das BVerfG hält - als Ausnahme von seiner Rechtsprechung, daß das Vermögen durch Art. 14 nicht geschützt ist - ein Steuergesetz für verfassungswidrig, wenn diese Wirkungen "erdrosselnd" oder "konfiskatorisch" sind. Dies ist zu nichtssagend. "Erdrosselnde" Steuern sind in Wahrheit keine Steuern, wie wir bereits bei der Definition des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffes festgestellt haben. Steuern sind dann "konfiskatorisch", wenn durch sie "das Eigentum ausgehöhlt" wird. Hiermit sind wir aber noch keinen Schritt weiter, denn gerade diese Frage soll beantwortet werden, wann "das Eigentum ausgehöhlt" wird. Auch das BVerfG hat den Begriff "konfiskatorisch" zwar oft gebracht, aber nie erläutert, wann konkret von einer konfiskatorischen Steuer gesprochen werden kann. Aufgrund der bisherigen Rechtsprechung ist jedoch zu vermuten, daß das BVerfG für die "konfiskatorische Steuer" sehr enge Grenzen setzt und ihr Vorliegen nur bejaht, wenn die Steuer nahezu zur Vernichtung der Vermögenssubstanz führt. In der Literatur wird demgegenüber der Begriff "konfiskatorische Steuer" etwas weiter gesehen¹⁾.

Zur Bestimmung der Verfassungswidrigkeit einer Gesamtheit von Steuergesetzen wegen Verstoßes gegen Art. 14 GG ist

-
- 1) Am weitestgehend wohl Friedrich, Gibt es eine völkerrechtliche Grenze für die Höhe der Besteuerung?, der S. 130 f "konfiskatorische Steuer" folgendermaßen definiert:
"Eine Steuer hat konfiskatorischen Charakter wenn sie so hoch ist, daß sie
- a) nur aus der Vermögenssubstanz gezahlt werden kann,
 - b) den Vermögensertrag ganz oder fast ganz aufzehrt
 - c) Steuerpflichtigen die Mittel nimmt, die er für eine angemessene Lebensführung benötigt,
 - d) das Unternehmen des Steuerpflichtigen unrentabel macht und zum Erliegen bringt,
 - e) den Steuerpflichtigen auf dem Gebiet des Erbrechts rechtlos stellt

daher auf unsere oben gewonnenen Erkenntnisse zurückzu-
kehren: Die Grenzen der Sozialbindung sind auch die
Grenzen für die Gesamtbesteuerung. Der Prüfungsmaßstab
und die Grenzziehung durch Art. 14 müssen dieselbe sein wie
bei der Bestimmung der Verfassungswidrigkeit von einzelnen
Steuergesetzen.

Diese Grenze für die Gesamtbesteuerung kann nicht mit einer
mathematischen Formel angegeben werden, so praktikabel eine
solche Lösung auch wäre. Deshalb muß auch der Versuch
Roths scheitern, eine quantitative Grenze für die Be-
steuerung anzugeben. Er folgert aus seiner Untersuchung
über die der Besteuerung durch Art. 14 GG gesetzten Grenzen,
"daß die Besteuerung der gesamten Volkswirtschaft sowohl
hinsichtlich des Volksvermögens als auch des Sozialprodukts
insgesamt nicht höher sein darf, als der, nach Abzug des
durch die Abnutzung des Volksvermögens entstandenen Un-
kosten und der zur Existenz der Individuen unbedingt lebens-
notwendigen Kosten, verbleibende Anteil des Sozial-
produkts der privaten Wirtschaft, denn dann ist der Fort-
bestand der Privatwirtschaft - zwar nicht volkswirtschaft-
lich aber rechtlich, und hierauf kommt es alleine an -
ohne weiteres möglich"¹⁾.

Grenzen der Sozialbindung einer Gesamtbesteuerung bedeutet,
daß nicht nur bezüglich jedes einzelnen Steuergesetzes die
Frage zu stellen ist, ob dieses Opfer im Interesse des
Gemeinwohls von den Steuerpflichtigen verlangt werden
kann, sondern auch bezüglich der Gesamtwirkungen der
Besteuerung. Es mag durchaus sein, daß jedes Steuergesetz
für sich gesehen durch die Sozialbindung des Eigentums

1) a.a.O. S. 91

gerechtfertigt ist, aber hieraus folgt noch nicht, daß die Gesamtbelastung durch die Sozialbindung gedeckt ist. Gerade bei der Betrachtung der Lenkungssteuern kann sich ergeben, daß es zwar gerechtfertigt erscheint, daß Steuerpflichtige wegen verschiedener "Ziele" zu besonderen Steuern herangezogen werden, aber ist es deshalb gerechtfertigt, daß dieselbe Gruppe von Steuerpflichtigen für eine Vielzahl "von Lenkungszwecken" Steuer entrichten soll? Bei Fiskalsteuern kann die Höhe einer jeden Steuer durchaus im verfassungsmäßigen Bereich liegen, die Gesamthöhe der Steuerbelastungen zusammen betrachtet aber zu dem Ergebnis führen, daß die Gesamtbesteuerung den Rahmen der Sozialbindung sprengt und daher verfassungswidrig ist.

In einem solchen Fall muß trotz Verfassungsmäßigkeit jedes einzelnen Steuergesetzes ausgesprochen werden, daß die Gesamtheit der Steuergesetze verfassungswidrig ist. Der Gesetzgeber hätte dann die Pflicht, die betroffenen Steuergesetze so aufeinander abzustimmen, daß die Gesamtbelastung - generell - nicht gegen Art. 14 verstößt.

In der gegenwärtigen Situation kann nicht der Vorwurf erhoben werden, daß die Gesamtbelastungen einzelner Steuergesetze generell eine gegen Art. 14 verstoßende, verfassungswidrige Wirkung hätten. Allerdings ist die Gesamtbelastung durch ESt (bzw. Körperschaftsteuer), Vermögensteuer und Gewerbesteuer bereits an einem Punkt angelangt, daß bei einer Verschärfung einzelner Steuerbestimmungen bei selbständig gewerblich Tätigen eine verfassungswidrige Gesamtsteuerlast entstehen kann. Bei jeder Steuerreform, die dem Steuerpflichtigen höhere Belastungen bringt, muß daher der Steuergesetzgeber über die Grenze des zu verabschiedenden Steuergesetzes hinaus die Gesamtwirkungen der Steuern insgesamt bedenken.

Der praktisch bedeutsamere Fall betrifft nicht die generelle Verfassungswidrigkeit einer Gesamtbesteuerung, sondern eine übermäßige Gesamtsteuerlast im Einzelfall.

Es würde eine Verkürzung des Grundrechtsschutzes darstellen, wenn solche "atypischen" Fälle nicht auch an der Verfassung zu messen wären. Das Grundgesetz und die darin enthaltenen Grundrechte sollen gerade den e i n z e l n e n Staatsbürger schützen¹⁾. Art 14 GG schützt als subjektives Recht nicht irgendein abstraktes Eigentum, sondern die konkreten Vermögensrechte des Steuerschuldners²⁾. Typisierung und Generalisierung ist möglich, soweit die Wahrung der objektiv - institutionellen Seite der Grundrechte auf dem Spiele steht, sie muß versagen, wenn die subjektiv-individuelle Grundrechtsfunktion gewährleistet werden soll³⁾.

Der BFH und das BVerfG haben zwar anerkannt, daß auch bei verfassungsmäßiger genereller Regelung "in besonders gelagerten Fällen" ein "Eingriff in verfassungsrechtlich geschützte Rechtsgüter" möglich ist. Die Folge hiervon sollte jedoch nicht die Verfassungswidrigkeit der Steuererhebung in diesem Einzelfall sein, diskutabel erschien dem BVerfG lediglich die Frage, ob "für diese Fälle" ein verfassungsrechtlicher Zwang zur Aufstellung von Härteklauseln besteht⁴⁾. Dies könne aber dahingestellt bleiben, da für das Steuerrecht eine solche Regelung durch § 131 AO⁵⁾ bestehe.

1) vgl. Wallis, a.a.O., S. 847

2) Schenke, a.a.O., S. 202

3) vgl. auch Friauf, Substanzeingriff durch Steuer - Kumulation und Eigentumsgarantie, StuW 77, 64 f

4) BVerfG NJW 76, 101;

5) jetzt §§ 163 und 227 AO 77

Diese Verweisung auf eine Härteklauseel gerade in den Fällen, in denen der einzelne Steuerpflichtige am nötigsten den Schutz der Verfassung braucht, kann nicht genügen¹⁾.

Zunächst ist zu unterscheiden, ob eine abgrenzbare Gruppe einzelner Steuerpflichtiger von der übermäßigen Steuerbelastung betroffen ist oder nur "atypische" Einzelfälle.

Im ersten Fall, in dem der Gesetzgeber "typische Minderheitskonstellationen"²⁾ erkennen mußte, die bei seiner generellen Regelung Ausnahmetatbestände bilden, ist kein Raum für die Anwendung der Härteklauseel. Der Steuererlaß kommt nur in Frage, wenn - verschieden gelagerte - Einzelfälle zur Debatte stehen. Die Verwaltung kann aber sicherlich nicht durch Anwendung von Billigkeitsvorschriften in die Bresche springen, wenn der Gesetzgeber notwendige Differenzierungsgebote nicht beachtet, wie dies z.B. bei der Besteuerung des Werkfernverkehrs oder - außerhalb des Steuerrechts - bei der gesetzlichen Indienstnahme Privater für die Vorratshaltung von Mineralöl der Fall war³⁾. § 131 AO (227AO 77) stellt keine Ersatzregelung für fehlende Ausnahmenvorschriften dar. Der Steuererlaß würde hier vielmehr über den Einzelfall hinaus auf einen unbestimmten Adressatenkreis übergreifen, den zu erfassen allein dem Gesetzgeber zukommt⁴⁾.

1) Hoffmann, a.a.O., S. 384 nennt die Härtefallanerkennung ein "Trostpflaster"

2) Isensee, Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes, in: Festschrift für Werner Flume, Band II, S. 146

3) ebenso Isensee, a.a.O., S. 145 und Selmer, a.a.O., S. 290. Das BVerfG hat zwar das Mineralölbevorrattungsgesetz teilweise für verfassungswidrig erklärt, da es der Gesetzgeber unterlassen habe, "Ungleichheiten zu berücksichtigen, die typischerweise innerhalb des Berufes bestehen, dessen Ausübung geregelt wird" (E 30, 292 ff), bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung der Besteuerung des Werkfernverkehrs aber den Hinweis auf § 131 AO für ausreichend gehalten (E 16, 147 ff).

4) Isensee, a.a.O., S. 145

Anders gelagert sind jene individuellen Sonderfälle, die der Gesetzgeber - unabhängig von der Vorhersehbarkeit - überhaupt nicht berücksichtigen konnte, wenn er den Charakter eines Gesetzes als allgemeiner Regelung beibehalten will. Schenke hält hier die Anwendung der Härteklausel für möglich und ausreichend¹⁾.

In der Tat scheinen auf den ersten Blick die Dispensvorschriften der Abgabenordnung (§ 163 und § 227) zur Vermeidung solcher, vom Gesetzgeber ungewollter Folgen geeignet zu sein²⁾.

Hierbei gilt es jedoch folgendes zu bedenken: die Anwendung der Härteklausel steht im Ermessen der Behörde, auch wenn dieses von den Gerichten "am Maßstab der Billigkeit nach den für die Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen geltenden Grundsätzen zu prüfen ist; der Maßstab der Billigkeit bestimmt Inhalt und Grenzen des pflichtgemäßen Ermessens"³⁾. Hierbei kann auch der Hinweis nicht überzeugen, daß der Spielraum für die Ermessensentscheidung so eingeengt sein kann, daß die Behörde aus verfassungsrechtlichen Gründen zu steuerlichen Billigkeitsmaßnahmen verpflichtet ist, also die "Kann-Vorschriften unter dem Topos der verfassungskonformen Auslegung in zwingende Mußbestimmungen umgedeutet" werden müssen⁴⁾.

1) a.a.O., S. 205; ebenso BVerfG, NJW 76, 101

2) Die Problematik der Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschriften soll in unserem Zusammenhang außer Acht gelassen werden, da diese trotz eines gewissen Spannungsverhältnisses zum verfassungsrechtlich gebotenen Legalitätsprinzip verfassungsrechtlichen Anforderungen standhalten; Einzelheiten hierzu siehe Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 165 ff und Isensee, a.a.O., S. 131 ff.

3) BFHE 105, 101 (102); 106, 489; 108, 571 (572); BVerfG NJW 78, 2089

4) Schenke, a.a.O., S. 206; vgl. auch Bopp, Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen aus Verfassungsgründen, DStR 79, 215 ff

Wenn die Behörden verpflichtet sein sollen, in Fällen, in denen die Erhebung der Steuer verfassungswidrig wäre, von den Dispensvorschriften der Abgabenordnung Gebrauch zu machen, so entscheiden die Behörden über die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung im Einzelfall. Abgesehen davon, daß eine solche Entscheidung allein dem Bundesverfassungsgericht zusteht, ist insbesondere auch zu berücksichtigen, daß aufgrund des Steuergeheimnisses den einzelnen Steuerpflichtigen die Möglichkeit fehlt, die Verwaltungspraxis zu überprüfen und gegebenenfalls die Gleichbehandlung kraft behördlicher Selbstbindung zu erzwingen¹⁾.

Die Härteklausele würde andererseits in einer nicht mehr vertretbaren Weise verfassungsrechtlich aufgeladen und in den Dienst des Grundrechtsschutzes gestellt werden²⁾.

Der Billigkeitserlaß gibt der Verwaltung die Erlaubnis, an sich gesetzlich angeordnete Rechtsfolgen zu beseitigen oder zumindest abzuschwächen. Dieser setzt daher ein gültiges Gesetz voraus, so daß Isensee³⁾ zu Recht feststellt, daß ein (teil-)nichtiges Gesetz "nicht dispensbedürftig und dispensfähig" ist. Seine Anwendung ist also zu verneinen, wenn bei einer verfassungswidrigen Gesamtbesteuerung im Einzelfall eine (Teil-)Nichtigkeit vorliegt.

Es ist sicher richtig, daß selbst der ideale Gesetzgeber den verfassungsrechtlichen Konflikt im Einzelfall nicht vermeiden kann. Andererseits muß es trotzdem für solche Fälle die Nichtigkeit der Norm im Einzelfall geben⁴⁾.

1) Isensee, a.a.O., S. 134

2) vgl. Selmer, a.a.O., AÖR 101, S. 436 und Friauf, a.a.O., S. 65

3) a.a.O., S. 145

4) Schenke, a.a.O., S. 203

Wenn man dies bejaht, gerät man auch nicht in Versuchung, die Verfassungsmäßigkeit generell nicht zu beanstandender Gesetze auch im Einzelfall retten zu wollen, um nicht die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes insgesamt zu befürchten. Die Härteklauseel erhält hier die Funktion, die Besteuerung vor dem Vorwurf des Verfassungsverstößes zu bewahren, indem die Exekutive durch diese Dispensermächtigung in die Lage versetzt werden soll, in "atypischen" Einzelfällen, in denen die Besteuerung zu einem unzumutbaren Eingriff in Grundrechte führen würde, selbst abzuhefeln. Hierdurch wird die Härteklauseel zur verfassungsrechtlichen Stütze der Steuererhebung¹⁾.

Effektiver Grundrechtsschutz des Einzelnen verlangt, daß das BVerfG nicht nur Steuergesetze für verfassungswidrig erklärt, wenn diese "generell" gegen das Grundgesetz verstoßen, sondern auch die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung im Einzelfall ausspricht, wenn im konkreten Fall der Steuerpflichtige durch die Steuererhebung in seinen Grundrechten verletzt wird. Dies hat die Nichtigkeit der der Besteuerung zugrunde liegenden Normen im Einzelfall zur Folge, so daß die Verweisung auf die Härteklauseel nicht mehr ausreicht, der Steuerpflichtige ist in diesem konkreten Fall von der Zahlung der Steuer befreit. Es wäre auch nicht einzusehen, wenn der Einzelne, der durch die ihn treffende Gesamtbesteuerung in seinem Eigentum verletzt wird, sich mit dem Hinweis zufrieden geben müßte, daß sein Fall von der dem Gesetzgeber vorschwebenden Regel abweiche und er deswegen bei der Verwaltung um einen Billigkeitserlaß nachsuchen könne²⁾.

1) vgl. hierzu Isensee, a.a.O., S. 144 ff

2) Diskutabel wäre allenfalls, in solchen verfassungswidrigen Einzelfällen das Rechtsschutzbedürfnis des Beschwerdeführers zu verneinen, in denen die Behörde die Steuer bereits erlassen hat, da natürlich nicht verkannt wird, daß bei einer zwingend vorgeschriebenen Anwendung der Härteklauseel dasselbe Ergebnis erzielt wird wie bei einer Nichtigkeit im Einzelfall. In der Regel wird das BVerfG vom Beschwerdeführer jedoch deshalb angerufen, weil die Behörde und die Finanzgerichte ihm sein Recht versagt haben; in diesen Fällen darf er nicht an die Verwaltung zurückverwiesen werden.

Nur wenn das Gericht auch im Einzelfall bereit ist, die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung für einen konkreten Fall auszusprechen, wird es seiner Aufgabe gerecht, gerade die Wirkungen des Gesetzes auf den Einzelfall darauf zu untersuchen, ob ein Grundrecht des Beschwerdeführers verletzt ist¹⁾. Andernfalls wird dem Einzelnen der Rechtsschutz versagt, den er bei Gericht sucht.

Hiermit sollen nicht Steuerpflichtige geschützt werden, deren "übermäßig" erscheinende Besteuerung in Wahrheit auf ein objektiv unwirtschaftliches Verhalten der Betroffenen zurückzuführen ist. Es wäre aber problematisch, jedem nicht "unter normalen Umständen arbeitenden Steuerpflichtigen" vorzuwerfen, er würde sich objektiv unwirtschaftlich verhalten und habe daher die Folge besonders hoher Besteuerung sich selbst zuzuschreiben. Dies gilt umso mehr, wenn man bedenkt, daß die typisierende Betrachtungsweise bereits die Beweislastgrundsätze zu Ungunsten des Einzelnen umgekehrt²⁾.

Die Grundrechte sind in unserer Verfassungsordnung in erster Linie Individualrechte, die dem Einzelnen seiner selbst und seiner eigenen Freiheit willen gewährleistet sind. Sie stehen nicht unter dem ungeschriebenen Vorbehalt, daß sich der Einzelne "normal" verhält bzw. seine Situation an dem Leitbild irgend einer fiktiven Normalität ausrichtet. Nimmt man daher den Individualschutz ernst, dann kann ein Grundrechtseingriff nicht deshalb verneint werden, weil er unter Umständen wirksam wird, die vom jeweils angelegten Normalmaßstab abweichen³⁾.

1) vgl. Wallis, a.a.O. und Spanner, a.a.O., S. 482

2) vgl. Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 209

3) Friauf, a.a.O.

Gerade wenn wir auf unseren Ausgangsfall zurückkommen, so kann der Grundrechtsschutz nicht allein mit dem Argument des völlig atypischen Verhaltens, nämlich reine Vermögensverwaltungsgesellschaft, versagt werden. Eine Gesamtbesteuerung die den Ertrag völlig wegsteuert und sogar noch in die Vermögenssubstanz eingreift, ist so erheblich, daß sie in der Regel gegen Art. 14 GG verstößt. Wenn in einem solchen Einzelfall die Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung trotzdem verneint werden soll, so müssen die Gerichte hierfür wichtige Gründe vortragen, der Hinweis auf "atypisches" Verhalten genügt nicht.

V) Allgemeine Handlungsfreiheit

Die Gewährleistung der persönlichen Freiheit bildet gemeinsam mit der Gewährleistung des privaten Eigentums die entscheidende Voraussetzung für unser freiheitlich orientiertes Staatswesen¹⁾.

"Jeder hat das Recht auf die freie Entfaltung seiner Persönlichkeit, soweit er nicht die Rechte anderer verletzt und nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder das Sittengesetz verstößt". (Art. 2 I GG)

Diese Formulierung ist sehr allgemein und schwer zu fassen. Bevor wir daher untersuchen können, ob und in welcher Weise Art. 2 I GG der Besteuerung verfassungsrechtliche Grenzen setzt, ist es notwendig, in der gebotenen Kürze den Inhalt des Grundrechts auf allgemeine Handlungsfreiheit zu bestimmen.

1) Inhalt von Art. 2 I GG

a) Hauptfreiheitsrecht - subjektiv-öffentliches Recht

Art. 2 I GG kann als das "Hauptfreiheitsrecht"²⁾ unserer Verfassung bezeichnet werden. Es ist der wichtigste Wert, der aus der unantastbaren Menschenwürde des Art. 1 GG abzuleiten ist.

1) Die Bedeutung dieser beiden Grundpfeiler für unser Staatswesen stellt auch Klein zu Beginn seiner Abhandlung "Eigentumsgarantie und Besteuerung", StuW 66, Sp 433 ff, heraus

2) So ausdrücklich etwa Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 2, Rdnr. 6; Hamann/Lenz, GG, Art. 2 Anm. A 3

Fraglich war jedoch, ob Art. 2 ein selbständiges, subjektiv-öffentliches Grundrecht beinhaltet oder lediglich eine Norm des objektiven Verfassungsrechts. Letztere Meinung wird vertreten von Klein¹⁾ und Wehrhahn²⁾, die sich vor allem darauf stützt, daß der Persönlichkeitsbegriff in Art. 2 I GG wegen seiner Unbestimmtheit, Dehnbarkeit und Vagheit kein selbständiges Grundrecht enthalten könne.

Diese Mindermeinung könnte jedoch nicht überzeugen und nur wenig Anhänger finden. Der überwiegende Teil der Literatur vertritt dagegen die Auffassung, daß Art. 2 I ein Grundrecht im Sinne des subjektiv-öffentlichen Rechts enthält³⁾. Dieser Ansicht ist auch das BVerfG in ständiger Rechtsprechung⁴⁾.

b) Konkretisierung durch die speziellen Freiheitsrechte

Bereits bei der Abgrenzung des Schutzbereiches der Berufsfreiheit (Art. 12) wurde die Rolle des Art. 2 als "Auffangtatbestand" herausgestellt. In der Tat wird die allgemeine Handlungsfreiheit konkretisiert durch die nachfolgenden speziellen Freiheitsrechte, die im Verhältnis zu Art. 2 den Rang von *leges speciales* haben. Artikel 2 tritt daher gegenüber den speziellen Freiheitsrechten inhaltlich überall dort zurück, wo sein Freiheitsgehalt thematisch von diesen "verbraucht ist und behält

1) In Mangoldt/Klein, GG, Art. 2, 5 b, S. 167 f

2) Systematische Vorfragen einer Auslegung des Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes, AöR 82 (1957), S. 272

3) Siehe Dürig, a.a.O., Rdnr. 5; Hamann-Lenz, GG, Anm. A 1; Niemöhlmann, in: Münch, GG, Art. 2 Rdnr. 10 und dort angegebene Literatur

4) Aus der Vielzahl der Entscheidungen siehe etwa BVerfGE 1, 8; 4, 15; 4, 56 f; 6, 36; 8, 328; 9, 88; 10, 99; 20, 154 ff; oder aus neuerer Zeit BVerfGE 40, 75; 40, 175; 44, 353; 44, 372; 46, 158

dort seine eigenständige Bedeutung, wo Erscheinungsformen der Freiheit nicht unter benannte Spezialfreiheiten subsummiert werden können"¹⁾.

Dieser durch Art. 2 I geschützte Freiheitsgehalt umfaßt nicht nur den persönlichen und sozialen Bereich, sondern gerade auch den wirtschaftlichen Bereich²⁾. Der einzelne kann sich daher mit dem Hinweis auf Art. 2 auch darauf berufen, er werde in seiner wirtschaftlichen Entfaltungsfreiheit beeinträchtigt.

Das wichtigste Freiheitsrecht, das durch Art. 2 I GG geschützt ist, da es in den speziellen Grundrechten einschließlich der Berufsfreiheit nicht enthalten ist, ist die Wettbewerbsfreiheit³⁾. Dieses Freiheitsrecht gewährt nicht Schutz vor unliebsamer Konkurrenz oder auf absolute Wettbewerbsneutralität des Staates. Ersteres würde gerade dem Prinzip des Wettbewerbs widersprechen, letzteres ist in der Praxis unmöglich; letztlich greift der Staat durch jede Steuer in die "Wettbewerbsneutralität" ein. Das Recht auf Wettbewerbsfreiheit bedeutet vielmehr die Möglichkeit, "sich durch freie Leistungskonkurrenz gegenüber anderen Unternehmern durchzusetzen"⁴⁾. Der Staat ist hierbei verpflichtet, die wirtschaftliche Freiheit des Unternehmers nicht in ihrem Wesensgehalt anzutasten⁵⁾,

1) Dürig, a.a.O., Rdnr. 6

2) Dürig, a.a.O., Rdnr. 11, 43 ff; Hamann/Lenz, GG, Art. 2 Anm. B 3c; so auch das BVerfG, z.B. E 37, 1 (18)

3) vgl. Schmidt-Bleibtreu, Allgemeine Handlungsfreiheit und Steuerrecht, Der Steuerberater 68,2; Dürig, a.a.O., Rdnr. 48; Hamann/Lenz Art. 2 B 3c; Klein, a.a.O., S. 121; Bellstedt, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung, S. 82; Nipperdey, Soziale Marktwirtschaft und Grundgesetz, S. 29

4) Klein, a.a.O.

5) ebenso Schmidt-Bleibtreu, a.a.O.

was insbesondere verlangt, daß die staatlichen Eingriffe - insbesondere durch Lenkungssteuern - nicht so weit gehen, daß der Einzelne keine Wahlmöglichkeit seiner wirtschaftlichen Betätigung besitzt. Es fordert ferner vom Staat, daß er sich insoweit wettbewerbsneutral verhält, als er Differenzierungen zwischen einzelnen Wirtschaftsgruppen ohne begründete Notwendigkeit unterläßt. Eine Verletzung dieses Verbots bedeutet aber nicht nur einen Verstoß gegen Art. 2, sondern auch gegen den Gleichheitssatz Art. 3.

c) Freiheitsgrenze durch "Schränkentrias"

Art. 2 I GG kann keine inhaltlich grenzenlose Freiheit gewährleisten, dies ist in einer Gemeinschaft von Menschen, die verständlich ihren Freiheitswillen in jeweils anderer und oftmals sich widerstreitender Weise betätigen wollen, von Natur aus nicht möglich. "Robinson-Freiheit"¹⁾ wäre zwar für jeden Einzelnen verlockend, aber nur auf einer einsamen Insel zu verwirklichen.

Art. 2 I enthält daher selbst einen Verfassungsvorbehalt, die sogenannte "Schränkentrias".

Die freie Entfaltung der Persönlichkeit wird nur gewährleistet, soweit nicht Rechte anderer verletzt und nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder das Sittengesetz verstoßen wird.

Durch die "Rechte anderer" wird zwar die Freiheit des Einzelnen eingeschränkt, gleichzeitig aber auch der eigene Freiheitsraum gegen Außenstehende gesichert.

1) Dürig, a.a.O., Rdnr. 4

Das "Sittengesetz" umfaßt alle sittlichen Normen, die Allgemeingut aller Kulturvölker sind, wobei allerdings spezifisch deutsche Anschauungen nicht ohne weiteres ausgeschaltet werden dürfen¹⁾. Gerade in unserer heutigen Zeit, in der Individualität auch als Ungebundenheit gerade von sittlichen Normen verstanden wird, ist es schwierig über einen gewissen Minimalkonsens hinaus allgemeine Regeln hieraus ableiten zu können²⁾.

Die wichtigste Einschränkung und für den Fortgang unserer Arbeit bedeutendste enthält aber die "verfassungsmäßige Ordnung". Der Begriff war anfangs umstritten, bis das BVerfG in seinem Urteil vom 22.2.56 klarstellte³⁾:

"Verfassungsmäßige Ordnung i.S. des Art. 2 Abs. 1 GG ist die verfassungsmäßige Rechtsordnung, d.h. die Gesamtheit der Normen, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind".

Die allgemeine Handlungsfreiheit kann hiernach durch jedes verfassungsgemäß zustande gekommene Gesetz beschränkt werden, so daß der Gehalt des "Hauptfreiheitsrechts" enger gefaßt ist als der der speziellen Freiheitsrechte, die nicht unter diesem allgemeinen Gesetzesvorbehalt stehen. Hieraus wird ersichtlich, daß es fraglich erscheint, ob Art. 2 der Besteuerung weitergehende Grenzen auferlegt als sie bisher bei der Behandlung der Grundrechte der Art. 3, 12 und 14 und des Rechtsstaatsprinzips gewonnen wurden.

1) Hamann/Lenz, GG, Art. 2, Anm. B 5

2) Der Wandel ist am offenkundigsten im Sexualstrafrecht, das Anfang der 70er Jahre in weitgehendem Umfang "liberalisiert" worden ist. Während z.B. BVerfGE 4, 389 die §§ 175f StGB a.F. für verfassungsmäßig erklärte, da homosexuelle Betätigung gegen das Sittengesetz verstößt und damit deren Bestrafung nicht gegen das Grundrecht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit, betrachtet es die Mehrheit heute offenbar nicht mehr als einen solchen Verstoß

3) BVerfGE 6, 32

d) Sozialstaatsprinzip contra Freiheitsrechte?

Zu der verfassungsmäßigen Ordnung, die das Freiheitsrecht des Art. 2 begrenzt, gehört auch das Sozialstaatsprinzip, das als fundamentaler Verfassungsgrundsatz sogar durch Art. 79 III GG gegenüber verfassungsändernden Mehrheiten geschützt ist¹⁾.

Die "Sozialbindung der Freiheitsrechte"²⁾ - bedeutet sie ein Leerlaufen der Freiheitsgarantie?

Raiser beschrieb das Verhältnis zwischen der Freiheitsgarantie des Art. 2 I und dem Prinzip der Sozialstaatlichkeit ausdrücklich nicht als Regel und beschränkende Ausnahme, sondern als "These und Antithese im dialektischen Prozeß der Verwirklichung unseres Staates"³⁾.

Dem kann nicht zugestimmt werden. Es dürfte vielmehr richtig sein, daß die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 I zwar eine "sozial gebundene Freiheit"⁴⁾ darstellt, daß aber das grundlegende Verfassungsprinzip Freiheit ist, so daß im Zweifel auch zugunsten der Freiheit zu entscheiden ist. Die Sozialgebundenheit der Freiheit findet darüber hinaus seine Grenze in Art. 19 II GG, dessen Wesensgehaltsgarantie gerade die Aufgabe hat, ein "Leerlaufen" der Grundrechte - hier: allgemeine Handlungsfreiheit - zu verhindern, insbesondere die "Eigenständigkeit der Person"⁵⁾ zu wahren.

1) Dürig, a.a.O., Rdnr. 24; siehe auch die dort angegebene Literatur

2) Hesse, Die Bindung des Gesetzgebers an das Grundrecht des Art. 2 I GG bei der Verwirklichung einer verfassungsmäßigen Ordnung, S. 87

3) Vertragsfreiheit heute, JZ 58, 5 f

4) Dürig, a.a.O., Rdnr. 25

5) Diese Grenze der Eingriffsmöglichkeit in die allgemeine Handlungsfreiheit zieht das BVerfG in seinem Investitionshilfeturteil, E 4, 7 (16)

Der Inhalt des Grundrechts auf freie Entfaltung der Persönlichkeit kann daher folgendermaßen umrissen werden: als subjektiv-öffentliches Recht, das die Stellung eines *lex generalis* gegenüber den besonderen Freiheitsrechten einnimmt, dient es zwar nur ergänzend als Prüfungsmaßstab und unterliegt den Einschränkungen durch die Schrankentrias, wobei die verfassungsmäßige Ordnung die wichtigste Grenze darstellt. Die Einschränkung der Handlungsfreiheit nur durch verfassungsmäßiges Gesetz und die Tatsache, daß die Handlungsfreiheit auch das Grundrecht auf freie wirtschaftliche Betätigung beinhaltet, bedeutet aber seine grundsätzliche Eignung, der Besteuerung Grenzen zu setzen.

2) Steuerrecht - Teil der verfassungsmäßigen Ordnung

Das Grundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit umfaßt auch das Recht des Bürgers, "nur aufgrund solcher Rechtsvorschriften zu Steuern herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören"¹⁾.

Diese Aussage enthält zwei Erkenntnisse:

Zum einen ist hiermit klargestellt, daß auch das Steuerrecht ein Teil der verfassungsmäßigen Ordnung ist. Dies war lange Zeit keineswegs selbstverständlich²⁾. Zwar haben bereits Verfassungen deutscher Länder am Anfang des 19. Jahrhunderts einen Abschnitt über das Finanzwesen enthalten, aber die

1) BVerfGE 19, 206 (215); vgl. auch BVerfGE 21, 1 (3); 26, 1 (7); 27, 375 (384); 29, 402 (408); ähnlich bereits BVerfGE 6, 32 (37, 41)

2) siehe auch Einleitung

Bindung der Finanzverfassung an die Staatsverfassung war hiermit noch nicht hergestellt. Teil der verfassungsmäßigen Ordnung, dies bedeutet, daß jedes Steuergesetz als Norm des einfachen Rechts dem Maßstab der Verfassung genügen muß.

Andererseits umfaßt die verfassungsmäßige Ordnung, die das Recht der freien Entfaltung der Persönlichkeit auch im wirtschaftlichen Bereich begrenzt, das Recht des Staates auf Steuererhebung.¹⁾ Im Prinzip ist daher jedes "Gesetz" im materiellen Sinn als Grundlage einer Steuerpflicht zulässig²⁾.

Die Aussage des BVerfG bedeutet daher konkret: Art. 2 I GG kommt als Prüfungsmaßstab für Steuergesetze im Rahmen seiner Rolle als "lex generalis" in Betracht, soweit nicht besondere Grundrechte vorgehen. Hierbei ist zu beachten, daß gemäß dem allgemeinen Verhältnis von genereller und spezieller Norm in besonderen Umständen Art. 2 auch neben den besonderen Grundrechtsnormen zu prüfen ist. Dies gilt dann, wenn Art. 2 unter einem Gesichtspunkt verletzt sein kann, der nicht in den Bereich der besonderen Grundrechtsnorm fällt³⁾.

Hiermit wird nicht etwa ein "Verfassungsgrundrecht auf Nichtzahlung von Steuern"⁴⁾ anerkannt, sondern die logische

1) Klein, a.a.O., S. 118

2) siehe Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 47

3) BVerfGE 13, 290, 296, 19, 206 (225); siehe auch Gubelt, in: Ingo Münch, Grundgesetz, Art. 12 Rdnr. 88

4) so Wacke, Verfassungsrecht und Steuerrecht, StbJb 66/67, 108, der die Rechtsprechung des BVerfG scharf kritisiert, da hierdurch der Anwendungsbereich des Art. 2 I GG zu weit ausgedehnt werde

Konsequenz aus der Tatsache gezogen, daß "in die wirtschaftliche Freiheit des Einzelnen die öffentliche Gewalt nicht nur durch Gebote und Verbote eingreift, sondern auch durch Auferlegung von Steuern"¹⁾. Dies trifft insbesondere in der heutigen Zeit zu, da der Staat sich vielfach der Steuer als Lenkungsmittel für wirtschafts- oder sozialpolitische Ziele bedient. Da sich der Einzelne trotz seiner rechtlichen Handlungsfreiheit aus finanziellen Gründen oft dem Lenkungszweck fügt, stünde dem Staat mit dem Steuerinstrumentarium die Möglichkeit zur Verfügung, durch Steuergesetzgebung die Wirtschafts- und Sozialordnung auch in verfassungsrechtlich empfindlichen Teilbereichen zu reformieren, wenn die Steuergesetze nicht ebenso strengen verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen müßten wie jedes andere Gesetz auch²⁾. Die Prüfung, ob die der Steuererhebung zugrunde liegenden Gesetze formell und materiell mit der Verfassung übereinstimmen, kann daher nur derjenige als eine außerordentliche Besonderheit ansehen, der heute noch dem Steuerrecht einen "Sonderstatus außerhalb der Verfassung" zubilligen will³⁾.

3) Rechtsfolgen für den Steuerbürger

- a) Stärkung des verfassungsrechtlichen Rechtsschutzes - Geltendmachung der Verletzung von objektivem Verfassungsrecht

Art. 2 I GG bringt für den steuerpflichtigen eine wesentliche Verstärkung eines verfassungsrechtlichen Rechtsschutzes. Da jede Steuerrechtsnorm formell und materiell verfassungsmäßig sein muß, um nicht gegen Art. 2 I zu verstoßen,

1) BVerfGE 19, 206 (215)

2) vgl. hierzu Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, S. 6 f

3) Wacke, a.a.O., S. 112 spricht sogar davon, daß "Art. 2 heute die Zwangsfessel geworden ist, die das gesamte Finanz- und Steuerrecht an den Gesamtbereich des formellen und materiellen Verfassungsrecht bindet.

können mit der Rüge des Art. 2 I nicht zur Grundrechtsverletzungen, sondern auch Verstöße gegen objektives Verfassungsrecht geltend gemacht werden¹⁾. Dies bedeutet, daß insbesondere ein Verstoß gegen die Gesetzgebungskompetenz²⁾, gegen Art. 80 GG oder gegen das Rechtsstaatsprinzip und Sozialstaatsprinzip nachzuprüfen ist³⁾. Die Formulierung Bendas, daß mit Hilfe der auf Art. 2 I gestützten Verfassungsbeschwerde "jeder Verfassungsverstoß"⁴⁾ geltend gemacht werden könne, ist allerdings mißverständlich. Die Verletzung von solchen Verfassungsvorschriften, durch die der Beschwerdeführer nicht beschwert sein kann, kann auch nicht durch Art. 2 I gerügt bzw. geprüft werden⁵⁾. Hauptsächlich betroffen hiervon sind die Vorschriften, die sich mit der Verteilung des Steueraufkommens und der Verwaltung der Steuer befassen⁶⁾.

Die Kritik⁷⁾, daß durch diese Rechtsprechung des BVerfG Art. 2 zum "Grundrecht auf Verfassungsmäßigkeit der Gesetzgebung"⁸⁾ (Art. 20 III) werde und auf Art. 2 I GG

1) vgl. etwa Benda-Kreuzer, a.a.O., S. 54, Schmidt-Bleibtreu, a.a.O., S. 3; Hoffmann, a.a.O., S. 377, Echterhölter, Die Rspr des BVerfG zum Steuerrecht, BB 66, 47 und BB 69, 807; zu der Vielzahl der hierzu ergangenen BVerfGE siehe Übersicht bei Selmer, a.a.O., S. 419 FN 327

2) siehe etwa BVerfGE 11, 110; 11, 126, 21, 54 (59)

3) ausführlich hierzu Schmidt-Bleibtreu a.a.O., S. 3 ff

4) a.a.O.

5) dies stellt zu Recht Selmer, a.a.O., klar

6) Selmer a.a.O.

7) siehe hierzu Heydt, Die verfassungsrechtliche Beurteilung der Wirtschaftslenkung durch Steuergesetze, S. 164 ff; Spörlein, Der Einfluß des BVerfG auf das Steuerrecht, S. 22 ff

8) so Schmidt, Die Freiheit vor dem Gesetz, AöR 91 (1966), 42ff, 49

gestützte Verfassungsbeschwerden auch solche Verfassungsrügen enthalten, die vorher nur in gerichtlichen Vorlageverfahren oder im Wege der Organklage oder Normenkontrollklage gemacht werden konnte, ist unverständlich. Wer den Wert der freien Entfaltung der Persönlichkeit als wesentlichsten Ausfluß der Würde des Menschen erkennt, kann in einer Subjektivierung von Verstößen gegen objektives Verfassungsrecht, die naturgemäß immer die Freiheit des einzelnen Menschen tangieren, durch Art. 2 I nur einen Fortschritt in der Sicherung der Freiheit gegenüber dem Staat sehen.

Pelka¹⁾ geht sogar noch weiter. Nicht nur gegen Grundrechte oder objektives Verfassungsrecht verstoßende Steuergesetze oder Steuerbescheide verletzen nach seiner Meinung Art. 2 I, sondern jeder rechtswidrige Steuerbescheid. Zur Begründung führt er aus, daß Art. 2 vor Eingriffen schütze, die nicht der "verfassungsmäßigen Ordnung" entsprechen. Diesem Erfordernis genügen aber rechtswidrige Steuerbescheide nicht, da sie gegen Rechtsnormen verstoßen und somit nicht rechtstaatlich seien²⁾. Hieraus folgert Pelka, daß bei einer auf Art. 2 I gestützten Verfassungsbeschwerde das BVerfG auch die Verletzung von Normen einfachen Rechts nachprüfen müsse³⁾.

Dies würde in der Tat das BVerfG zu einer weiteren Rechtsmittelinstanz (nicht nur in Steuersachen) werden lassen und den Subsidiaritätscharakter der Verfassungsbeschwerde aufgeben, wie die Kritiker bereits bei der heutigen Rechtsprechung fürchten⁴⁾.

1) Die Verletzung des Grundrechts der freien Entfaltung der Persönlichkeit (Art. 2 I GG) durch einen rechtswidrigen Steuerbescheid, DVBl 70, 887 ff

2) a.a.O. S. 889

3) a.a.O. S. 891

4) siehe Spörlein, a.a.O. S. 24

Sinn und Zweck des BVerfG ist die Prüfung von Verfassungsfragen¹⁾. Es würde nicht nur eine hoffnungslose zeitliche Überlastung des BVerfG eintreten, die Aufgabenstellung würde sich grundlegend ändern, wenn diese Prüfung auf die Auslegung einfachen Rechts ausgedehnt würde. Art. 2 würde seinen speziellen Charakter als Grundrecht verlieren, zu einem "Grundrecht auf Gesetzmäßigkeit"²⁾ degenerieren und zu einem "prozessualen Vehikel"³⁾ für Superrevisionen werden.

Es ist daher daran festzuhalten: Art. 2 I GG gibt dem Steuerpflichtigen das Recht, jeden **V e r f a s s u n g s - v e r s t o ß**, durch den er beschwert sein kann, im Wege der Verfassungsbeschwerde vor dem BVerfG anzugreifen.

b) Grundrechtsschutz gegenüber der Gesamtbesteuerung

Bietet Art. 2 I GG auch materiell einen weitergehenden Rechtsschutz als die speziellen Grundrechte?

Art. 2 I setzt mit seinem Schutz der freien Entfaltung der Persönlichkeit der Gesamtbesteuerung sicherlich eine letzte absolute Grenze⁴⁾: das BVerfG zieht diese Grenze dort, wo die "Möglichkeit der Betroffenen, sich als

1) Seuffert, Die Abgrenzung der Tätigkeit des BVerfG gegenüber der Gesetzgebung und Rechtsprechung, NJW 69, 1370

2) Scholz, Das Grundrecht der freien Entfaltung der Persönlichkeit in der Rechtsprechung des BVerfG, AöR 100 (1975), S. 101

3) Selmer a.a.O.

4) ebenso Selmer, a.a.O. S. 420; die andere Ansicht Paulicks, Grundgesetz und Besteuerung, StbJb 57/58, S. 91, der aus der Verfassung keine "absoluten oder prozentualen Tragbarkeitsgrenzen" herleiten will und für die Frage nach der verfassungsrechtlich zulässigen Höchstgrenze der Besteuerung keine "unbedingte Lösung" sieht, kann nicht überzeugen, da ansonsten über die Steuerallmacht des Staates die Freiheit des Einzelnen ausgehöhlt werden könnte

verantwortliche Unternehmer wirtschaftlich zu betätigen"¹⁾ beeinträchtigt wird. Für den Privatmann gehört sicherlich zum Schutzbereich der allgemeinen Handlungsfreiheit, daß er nach Zahlung der Steuer noch über einen angemessenen Spielraum zur persönlichen Lebensgestaltung verfügen muß.

Fraglich ist jedoch, ob diese - notgedrungen sehr allgemein gehaltene - Grenzziehung die absolute Grenze der Gesamtbesteuerung "tiefer setzt" als die bereits durch die besonderen Grundrechte gegeben ist.

Art. 2 I GG wird im Grundsatz durch die besonderen Grundrechte ausgeschaltet, wenn nicht ausnahmsweise eine weitergehende eigenständige Bedeutung des Art. 2 I vorhanden ist.

Wie verhält es sich nun, wenn bei einer Gesamtbesteuerung die einzelnen Steuern verschiedene Grundrechte zwar berühren, aber nicht so weitgehend eingreifen, daß eine Verletzung eines speziellen Grundrechts bejaht werden kann. Ist in einem solchen Falle ein Rückgriff auf Art. 2 I GG möglich mit der Folge, daß ein Verfassungsverstoß der Gesamtbesteuerung möglicherweise hiermit bejaht werden könnte?

Als Beispiel soll das Verhältnis von Berufsfreiheit (Art. 12 I GG) und Eigentumsgarantie (Art. 14 I GG) dienen. Eigentum und Beruf sind sicher keine grundrechtsdogmatischen Gegenbegriffe²⁾, es besteht vielmehr ein Verhältnis der

1) BVerfGE 27, 375 (384) unter Bezugnahme auf BVerfGE 12, 341 (347 f) und 23, 12 (30)

2) siehe Leisner, Eigentümer als Beruf, JZ 72, 36 f

Ergänzung¹⁾. Der "Eigentümer als Beruf" wird daher durch beide Grundrechte geschützt, woraus sich eine Grundrechtskumulation ergibt²⁾. Wenn diese "Potenzierung der Grundrechtlichkeit"³⁾ für die Betroffenen auch tatsächlich weitergehenden Grundrechtsschutz bedeuten soll, so muß die Verfassungswidrigkeit des staatlichen Eingriffs bereits in einem Bereich möglich sein, in dem weder Art. 12 I noch 14 I allein in seinem Wesensgehalt betroffen ist.

Zur Veranschaulichung möge noch einmal der Fall der Holding - Aktiengesellschaft dienen, deren Gesamtbesteuerung von über 100% (Körperschaftsteuer plus Gewerbesteuer plus Vermögensteuer) für verfassungsgemäß erklärt wurde⁴⁾. Unterstellt, eine Verletzung des Art. 14 wird verneint, weil die Beeinträchtigung des Eigentums durch die Gesamtbesteuerung aufgrund der besonderen Fallgestaltung noch unter die Sozialbindung fällt und eine Verletzung der Berufsfreiheit wird abgelehnt, da der Holdinggesellschaft der Schutz des Art. 12 verweigert wird, da Vermögensverwaltung kein typischer Beruf sei. Kann in einem solchen Fall nicht die Frage einer Verletzung des Art. 2 I GG aufgeworfen werden, da die Holdinggesellschaft jedenfalls in ihrer freien Entfaltung der wirtschaftlichen Handlungs-

-
- 1) Forsthoff, Verfassungsmäßiger Eigentumsschutz und Freiheit des Berufes, in: Staatsbürger und Staatsgewalt, Bd. II S. 19
 - 2) Leisner, a.a.O., S. 36. Auch das BVerfG prüft verschiedentlich Art. 12 und Art. 14 nebeneinander. So z.B. BVerfGE 8, 71 (79,81); 16, 147 (162f, 187); 21, 150 (160); 32, 311 (317ff). In BVerfGE 30, 292 (335) scheint das BVerfG die Meinung zu vertreten, daß nur eine alternative Prüfung möglich ist, wenn es formuliert: "Art. 14 I schützt das Erworbene, ... Art. 12 I dagegen den Erwerb".
 - 3) Leisner, a.a.O.
 - 4) BFHE 107, 531 ff, BVerfG NJW 76, 101

freiheit verletzt wird, die auch juristischen Personen gewährt wird¹⁾?

Ein wirksamer Grundrechtsschutz des einzelnen Steuerpflichtigen gegen die staatlichen Steuereingriffe verlangt nach unseren früheren Ergebnissen eine Berücksichtigung der Gesamtbesteuerung, eine isolierte Betrachtung jeder einzelnen Steuer genügt nicht.

Kann dieser Grundgedanke auch auf die Grundrechte selbst übertragen werden: statt einer isolierten Betrachtung jedes in Frage kommenden Grundrechts für sich eine Gesamtbetrachtung der betroffenen Grundrechte unter der Blickrichtung, ob insgesamt ein Verstoß gegen das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit vorliegt? Hierdurch soll nicht der subsidiäre Charakter des Art. 2 GG gegenüber den besonderen Grundrechten aufgehoben werden, aber Sinn der Spezialität der besonderen Grundrechte im Verhältnis zur allgemeinen Handlungsfreiheit darf nicht eine Verkürzung des Grundrechtsschutzes sein. Es kann deshalb auch nicht dem BVerfG gefolgt werden, wenn es bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung der "Weinwirtschafts-abgabe" in einem "erst recht"-Schluß von der Vereinbarkeit des Gesetzes mit Art. 12 I GG auf die Vereinbarkeit mit Art. 2 I GG schließt²⁾. Allgemeine Handlungsfreiheit

1) Hamann/Lenz, GG, Art. 2 Anm. B 1; Dürig, a.a.O., Rdnr. 68; ebenso z.B. BVerfGE 10, 89, (99); 15, 235 (239); 20, 283 (290); 20, 323 (336); die gegenteilige Auffassung von Mangoldt/Klein, das Bonner Grundgesetz, S. 175, der die Meinung vertritt, daß eine juristische Person keine "Persönlichkeit" zu entfalten vermag, trifft zwar für verschiedene Bereiche des Art. 2, nicht aber für das wirtschaftliche Gebiet zu

2) vgl. hierzu Friauf, a.a.O., DSTz A 75, 360

umfaßt eben mehr als Berufsfreiheit, sie schützt die Entfaltungsmöglichkeit im wirtschaftlichen und privaten Bereich und sie setzt auch voraus, daß in finanzieller Hinsicht nach Zugriff des Staates durch die Besteuerungsgewalt der Einzelne noch angemessenen Spielraum in seinem Vermögen hat.

Eine Ausdehnung des Art. 2 I als Prüfungsmaßstab bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Gesamtbesteuerung bedeutet daher nicht die Herabwürdigung des Art. 2 zu einem Allerweltsgrundrecht, sondern den Ausbau des Grundrechtsschutzes zu einem lückenlosen Grundrechtssystem. Die Garantie des Art. 2 auf freie Entfaltung der Persönlichkeit beschränkt sich nicht auf ein "Reserveinstrument", sondern umfaßt den Inhalt der besonderen Grundrechte. Diese Garantie kann nur dann zum Tragen kommen, wenn die Gesamtheit der Grundrechte in den Blickwinkel der Verfassungsprüfung der Gesamtbesteuerung gerückt wird. Die Entfaltungsfreiheit im persönlichen und wirtschaftlichen Bereich ist nur gesichert, wenn die Besteuerung den Bürger nicht in der Wirklichkeit an der Ausübung der gewährleisteten Freiheit hindert. Rechtsstaatsprinzip und Grundrechtsschutz sind daher nur in dem Maße effektiv, in dem sie auch gegenüber der Steuergewalt des Staates durchgreifen.¹⁾

Auf unseren Ausgangsfall zurückkommend, kann von einer Entfaltungsmöglichkeit der persönlichen Handlungsfreiheit im wirtschaftlichen Bereich nicht mehr gesprochen werden, wenn über 100% des Gewinns für KSt, VermSt und Gewerbesteuer bezahlt werden müssen. Es muß hierbei ein Rückgriff auf Art. 2 genommen werden können, wenn die besondere Grundrechtsprüfung noch nicht ergibt, daß ein spezielles Grundrecht verletzt ist.

1) vgl. hierzu Friauf, a.a.O., DStZ A 75, 360

Auch die Zuflucht zur Härteklausel kann in solchen Fällen nicht genügen, wie bereits bei Behandlung der Eigentums-garantie ausführlich dargestellt wurde. Es muß insbesondere dringend gewarnt werden, die Verfassungswidrigkeit aufgrund besonderer, von der generellen, typischen Ge-staltung abweichenden Verhältnisse abzulehnen; dies kann nur in Betracht kommen, wenn dem Steuerpflichtigen der Vorwurf gemacht werden kann, er habe falsch oder sogar unsinnig gewirtschaftet. Bei dem Betätigungsspielraum, der hierbei dem Einzelnen zustehen muß, ist es sehr frag-lich, ob man einer Holding-AG mit der Begründung des "besonders gelagerten Einzelfalles" den Grundrechtsschutz verweigern kann. Eine nähere Untersuchung kann allerdings nicht erfolgen, da die näheren Umstände des Sachver-haltes von den Gerichten nicht mitgeteilt wurden.

Als Ergebnis ist daher festzuhalten: Art. 2 I GG setzt der Gesamtbesteuerung eine absolute Grenze. Diese ver-läuft etwa dort, wo der Einzelne nicht mehr die Möglichkeit hat, sich als verantwortlicher Unternehmer wirtschaftlich zu betätigen oder in seiner persönlichen, privaten Lebens-gestaltung über keinen angemessenen Spielraum mehr verfügt. Art. 2 I GG ist hierbei auch dann als Prüfungs-maßstab anzuwenden, wenn mehrere Grundrechte betroffen sind, aber die Verletzung von keinem dieser Grundrechte allein bejaht wird.

C VERFASSUNGSBESCHWERDE BEI VERFASSUNGSWIDRIGKEIT DER
GESAMTBESTEuerung

Der BFH lehnte es in E 107, 531 ff ab, die Möglichkeit der Verfassungswidrigkeit aufgrund kumulativer Wirkungen mehrerer Steuern zu prüfen, da die Klage nur "die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Vermögensteuerbescheide, nicht aber die Rechtmäßigkeit der gegen die Klägerin gerichteten Körperschaftsteuerbescheide zum Gegenstand hat"¹⁾.

Eine solch isolierte Betrachtungsweise in verfahrensrechtlicher Hinsicht müßte zwangsläufig zu einer Verkürzung des Rechtsschutzes führen und würde bedeuten, daß unser sonst perfektioniertes, Rechtsschutzsystem Schwächen aufweist, wenn sich der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit nicht gegen einzelne Vorschriften, sondern eine Mehrzahl von Gesetzen richtet²⁾.

Für den einzelnen Steuerpflichtigen ist der wichtigste Rechtsbehelf, mit dem er die Verfassungswidrigkeit von Steuern rügen kann, die Verfassungsbeschwerde. Die folgenden Überlegungen eines wirksamen Rechtsschutzes gegen eine verfassungswidrige Gesamtbesteuerung sollen sich daher auf die Verfassungsbeschwerde beschränken.

1) BFHE 107, 531 (537)

2) vgl. Schick JZ 74, 330

I) Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde

1) Verletzung von Grundrechten und grundrechtsähnlichen Rechten

§ 90 I BVerfGG bestimmt, daß Verfassungsbeschwerden nur mit der Behauptung erhoben werden können, es sei ein Grundrecht oder eines der in Art. 20 IV, 33, 38, 101, 103 und 104 enthaltenen Rechte verletzt.

Eine besondere Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang Art. 2 I GG zu. Wie bei der Behandlung dieses Grundrechts bereits festgestellt, beinhaltet Art. 2 I GG auch das Recht, nur aufgrund solcher Vorschriften zur Steuer herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören¹⁾. Die Möglichkeiten der Verfassungsbeschwerde sind daher indirekt über den Bereich der in § 90 I BVerfGG aufgezählten grundrechtsähnlichen Rechte dahinaus auch auf anderes objektives Verfassungsrecht erweitert, wobei sicherlich den Gesetzgebungskompetenzvorschriften und Art. 80 GG die wichtigste Bedeutung zukommt.

Über den Umweg des Art. 2 I GG kann allerdings nicht erreicht werden, daß das BVerfG auch die Verletzung einfachen Rechts zu prüfen hat. Hartz²⁾ ist hierbei sicherlich recht zu geben, daß eine Abgrenzung des einfachen Rechts gegenüber dem Verfassungsrecht schwierig ist.

1) BVerfGE 9, 88; 17, 313

2) Steuergerichte und Verfassung, in: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, S. 116

Insbesondere kann eine falsche Auslegung von einfachem Recht auch einen Verfassungsverstoß bedeuten. Abgrenzungsprobleme dürfen aber nicht dazu verleiten, eine Ausweitung des verfassungsgerichtlichen Prüfungsmaßstabes vorzunehmen, der das BVerfG zur Superrevisionsinstanz in Steuersachen werden ließe.

Gerade aufgrund der Bedeutung des Art. 2 I GG ist auch bei der Geltendmachung von Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung der notwendige, lückenlose Verfassungsprüfungsmaßstab gewährleistet.

2) Verletzung in einem subjektiven Recht (Rechtsschutzbedürfnis)

Der Beschwerdeführer muß außerdem behaupten können, er sei in einem *seiner* Rechte verletzt. Dies bedeutet, daß er selbst betroffen sein muß, was regelmäßig dann der Fall ist, wenn die Verletzung eines subjektiven Rechts gerügt wird. Art. 2 GG kann darüber hinaus auch die Rüge eines Verstoßes gegen objektives Recht ermöglichen. Allerdings genügt hier der Charakter des Art. 2 I GG als eines subjektiv-öffentlichen Rechts nicht. Notwendig ist auch, daß durch den gerügten objektiven Verfassungsrechtsatz auch tatsächlich der Beschwerdeführer überhaupt *beschwert* sein kann¹⁾.

Dies ist sicherlich z.B. bei Verletzung von Gesetzgebungskompetenznormen der Fall, da der in Wirklichkeit zuständige Gesetzgeber ein solches Steuergesetz vielleicht überhaupt

1) vgl. Selmer, a.a.O., AÖR 101, (1976), 419

nicht oder mit einem für den Beschwerdeführer entscheidend anderen Inhalt erlassen hätte. Andererseits kann die Verletzung der Vorschriften über die Steuerverteilung (Art. 106 GG) auch theoretisch den Beschwerdeführer nicht beschweren und somit auch nicht in seinen Rechten verletzen.

Durch das Erfordernis der Verletzung eigenen Rechts ist ausgeschlossen, daß Organisationen im Interesse ihrer Mitglieder Verfassungsbeschwerde erheben, selbst wenn sie diese Aufgabe ausdrücklich in ihrer Satzung aufgenommen haben¹⁾.

Problematisch ist, inwieweit jemand in seinen Rechten durch Steuerbescheide gegen Dritte oder Steuernormen, die Dritte begünstigen, in seinen Rechten verletzt sein kann. Das BVerfG hat entschieden, daß eine Verfassungsbeschwerde, mit der sich ein Steuerpflichtiger gegen einen Steuerbescheid wendet, der an ein Konkurrenzunternehmen gerichtet ist, unzulässig ist²⁾.

Andererseits hat das BVerfG eine Verfassungsbeschwerde für zulässig erklärt, die sich gegen eine Steuernorm richtete und von Steuerpflichtigen erhoben wurde, die von dieser Vergünstigung ausgeschlossen waren³⁾. Das BVerfG ließ es für das Erfordernis der Verletzung in einem eigenen Recht ausreichen, daß die Beschwerdeführer schlüssig darlegten, daß sie in ihrer Wettbewerbsfähigkeit gegenüber den Begünstigten beeinträchtigt werden.

1) BVerfGE 16, 147 (158)

2) BVerfGE 16, 25 (29); 17, 364 (371)

3) BVerfGE 18, 1

Verfassungsbeschwerden gegen Drittbegünstigungen sind daher dann als zulässig anzusehen, wenn durch diese Drittbegünstigung der Beschwerdeführer unmittelbar in einem seiner Grundrechte - in der Regel in seinem Grundrecht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit - betroffen sein kann.

Bei einer Verfassungsbeschwerde, die sich gegen die Wirkungen mehrerer Steuern zusammen richtet, muß bezüglich jeder der angegriffenen Steuern (Bescheid oder Norm) diese Möglichkeit der Verletzung in einem eigenen Recht vorliegen. Ansonsten würde eine nicht zu vertretende Erweiterung der Zulässigkeit von Verfassungsbeschwerden über den Umweg des Angriffs gegen eine Gesamtsteuerlast eintreten.

3) Verletzung durch "Öffentliche Gewalt"

Die Verfassungsbeschwerde kann sich gemäß § 90 I BVerfGG nur gegen Akte der "Öffentlichen Gewalt" richten.

a) Einzelakte der "Öffentlichen Gewalt"

"Öffentliche Gewalt" iSv § 90 I BVerfGG sind zum einen Akte der Rechtsetzung. Dies kann bereits aus dem Wortlaut der §§ 93 II und § 95 III BVerfGG geschlossen werden. Die Verfassungsbeschwerde kann sich daher gegen alle Steuergesetze im formellen Sinne richten. Aber auch bei Normen unterhalb des Ranges eines formellen Gesetzes kann - im Gegensatz zur Normenkontrollklage - die Verfassungsbeschwerde erhoben werden, da entscheidend auf den Charakter

der Regelung als materieller Rechtsnorm abzustellen ist und der formelle Unterschied der Rechtsquellen hierbei zurücktreten muß¹⁾.

Da die Verfassungsbeschwerde aber keine Popularklage darstellt, sondern nur die Verletzung eigenen Rechts gerügt werden kann, ist die Verfassungsbeschwerde gegen Rechtsnormen nach der ständigen Rspr des BVerfG nur zulässig, wenn der Beschwerdeführer "selbst, gegenwärtig und unmittelbar durch das Gesetz, nicht erst mit Hilfe eines Vollziehungsaktes betroffen ist"²⁾. Hiernach sind also Veranlagungssteuern, insbesondere ESt, KSt, VSt und GewSt, nicht unmittelbar mit der Verfassungsbeschwerde angreifbar³⁾, während das BVerfG die Verfassungsbeschwerde gegen das UStG zuließ, da ohne besondere Veranlagungen monatliche Voranmeldungen vom Steuerpflichtigen einzureichen und entsprechende USt abzuführen sind⁴⁾.

"Öffentliche Gewalt" i.S.v. § 90 I BVerfGG sind auch die Akte der Finanzverwaltung. Hierzu gehören allerdings nicht Verwaltungsvorschriften und Steuerrichtlinien, da diese nur verwaltungsinterne Bedeutung besitzen. Notwendig ist eine unmittelbare Außenwirkung, es muß dabei ein Verwaltungsakt gegenüber einem Steuerpflichtigen gegeben sein⁵⁾.

1) Schmidt-Bleibtreu, Zur Verfassungsbeschwerde in Steuer-sachen, StuW 66, Sp. 147 ff, 150

2) so seit BVerfGE 1, 97: Übersicht über die Entscheidungen des BVerfG hierzu siehe etwa Maunz/Sigloch/Schmidt-Bleibtreu/Klein, BVerfGG, § 90, Rdnr. 94 und 99

3) siehe z.B. BVerfGE 2, 297 ff; 14, 25 ff

4) BVerfGE 18, 1 (13)

5) BVerfGE 2, 140 (141)

Fraglich könnte sein, ob unter "öffentliche Gewalt" iSv § 90 I BVerfGG auch gerichtliche Entscheidungen zu verstehen sind. Art. 19 IV GG, der denselben Begriff "öffentliche Gewalt" gebraucht, meint hierbei nicht die Rechtsprechung. Dies wäre auch widersinnig, da die Rechtsweggarantie, die Art. 19 IV verbürgt, nicht zu einer Rechtsprechung gegen die Rechtsprechung führen soll. Art. 19 IV gewährt "Schutz durch den Richter, nicht gegen den Richter"¹⁾.

Anders ist der Zweck der Verfassungsbeschwerde gegen "öffentliche Gewalt". Da Steuernormen nur ausnahmsweise direkt mit der Verfassungsbeschwerde angegriffen werden können und gegen Akte der Finanzverwaltung zuerst der Rechtsweg auszuschöpfen ist (§ 90 II BVerfGG), kann die Verfassungsbeschwerde nur ihren Sinn als umfassenden Gerichtsschutz gegen alle Grundrechtsverletzungen der öffentlichen Gewalt erfüllen, wenn sie auch gegen gerichtliche Entscheidungen möglich ist²⁾.

Unter "öffentlicher Gewalt" iSv § 90 I GG sind daher Steuernormen, Verwaltungsakte der Finanzverwaltung und gerichtliche Entscheidungen zu verstehen.

b) "öffentliche Gewalt" und Gesamtbesteuerung

Eine Verfassungsbeschwerde, die die Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung rügt, richtet sich gegen mehrere Akte der "öffentlichen Gewalt", wobei es durchaus denkbar ist, daß sowohl Steuernormen, Verwaltungsakte der Finanzverwaltung und gerichtliche Entscheidungen betroffen sind.

1) BVerfGE 15, 275 (280) unter Bezugnahme auf Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 19 Abs. 4, Rdnr. 17; vgl. auch BVerfGE 11, 263 (265)

2) so auch Maunz/Sigloch/Schmidt-Bleibtreu/Klein, BVerfGG, § 90, Rdnr. 122

Dies darf die Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde gegen mehrere Akte der "öffentlichen Gewalt" mit dem Vorwurf, deren Gesamtwirkung führten zur Verfassungswidrigkeit, nicht beeinträchtigen. Verletzung durch "öffentliche Gewalt" braucht nicht in einem Akt zu bestehen, "öffentliche Gewalt" iSv § 90 I BVerfGG umfaßt auch die Mehrheit verschiedener Akte der öffentlichen Gewalt.

4) Rechtswegerschöpfung

Die Verfassungsbeschwerde kann erst "nach Erschöpfung des Rechtsweges" erhoben werden (§ 90 II BVerfGG).

Aus dieser Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde¹⁾ ergibt sich bei Behauptung der Verfassungswidrigkeit der Besteuerung aufgrund kumulativer Wirkungen mehrerer Steuern ein Problem: da jeder einzelne Steuerbescheid bzw. das einzelne Steuergesetz durchaus verfassungsgemäß ist, hätte die gerichtliche Klage hiergegen keinen Sinn, da sie immer mit der Unbegründetheit der Klage enden würde²⁾. Erst die Gesamtheit der Steuerbescheide bzw. -gesetze führt zum Vorwurf der Verfassungswidrigkeit und diese kann folglich erst nach Erlaß sämtlicher Steuerbescheide bzw. -gesetze, aus denen sich die Verfassungswidrigkeit aufgrund der kumulativen Wirkungen ergibt, gerügt werden. Zu diesem Zeitpunkt ist Widerspruch oder Klage gegen einzelne Steuerbescheide aufgrund der zeitlichen Differenz, innerhalb der die Einzelsteuern festgesetzt werden, schon wegen Fristablauf nicht mehr möglich.

1) vgl. etwa Zuck, Die Verfassungsbeschwerde, S. 5 u. 78 ff; so auch BVerfGE 33, 192 (194)

2) Es wird unterstellt, daß kein sonstiger Rechtsverstoß gerügt werden kann.

Für das Erfordernis der Rechtswegerschöpfung gem. § 90 II BVerfGG muß es daher genügen, wenn der letzte "Teilakt der Gesamtbesteuerung" vor den Finanzgerichten mit dem Vorwurf der Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung mehrerer, konkret benannter Steuern angegriffen wird. Ist hiergegen der Rechtsweg erschöpft, so muß mit Verfassungsbeschwerde der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung erhoben werden können.

Dies bedeutet keine Aufweichung der Rechtsprechung des BVerfG zu § 90 II BVerfGG, das "Rechtsweg" nicht mehr im Sinne der Ausschöpfung eines Instanzenweges versteht¹⁾, sondern auch verlangt, daß jeder mögliche Rechtsweg, der gegen einzelne Entscheidungen mit der Rüge der Verfassungsverletzung gegeben war, beschritten wurde²⁾.

Der Unterschied zu einer Verfassungsbeschwerde gegen eine Gesamtbesteuerung liegt darin, daß bei den vom BVerfG verlangten Rechtswegen Abhilfe im "normalen" Gerichtsverfahren möglich war, während gerichtliche Entscheidungen gegen einzelne Steuerakte bei Vorwurf der Verfassungswidrigkeit nur gegen die Gesamtbesteuerung regelmäßig negativ für den Steuerpflichtigen ausfallen müssen.

§ 90 II BVerfGG sieht selbst Ausnahmen vom Erfordernis der Rechtswegerschöpfung vor. Art. 19 IV GG, das den Rechtsweg jedem Bürger garantiert, meint sicherlich hiermit nicht den Verfassungsrechtsweg. Der Grundgedanke kommt indes auch hier zum Tragen: der verfassungsrechtliche

1) so die ältere Rspr. vergl. BVerfGE 8, 222; 16 (2)

2) zur umfangreichen Rspr des BVerfG siehe Zuck, a.a.O., S. 57 ff

Grundrechtsschutz wäre unvollkommen, wenn eine Verfassungsbeschwerde gegen die kumulativen Wirkungen mehrerer Steuern nur zulässig wäre, wenn vorher gegen jede einzelne Steuer der Rechtsweg ausgeschöpft worden ist. Da solche Einzelklagen nicht zum gewünschten Erfolg führen können, ist dies dem einzelnen Steuerpflichtigen nicht zuzumuten, insbesondere, wenn man die hierfür - letztlich vergebens - aufzubringenden Kosten des Steuerpflichtigen berücksichtigt.

Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde durch vorherige Rechtswegerschöpfung verlangt bei einer Verfassungsbeschwerde gegen die Gesamtbesteuerung, daß auf dem Finanzgerichtsweg eine Klage mit dem Vorwurf der Verfassungswidrigkeit aufgrund der Gesamtsteuerlast erhoben wurde und hierbei der Rechtsweg auch ausgeschöpft wurde.

5) Beschwerdefrist

§ 93 BVerfGG schreibt vor, daß die Verfassungsbeschwerde innerhalb eines Monats zu erheben ist. Diese Frist beginnt mit der Zustellung oder formlosen Mitteilung der in vollständiger Form abgefaßten Entscheidung, wenn diese von Amts wegen zuzustellen ist, ansonsten mit der Verkündung. Gegen Gesetze oder Hoheitsakte, gegen die ein Rechtsweg nicht offensteht, kann die Verfassungsbeschwerde nur binnen eines Jahres seit dem Inkrafttreten des Gesetzes oder dem Erlass des Hoheitsaktes erhoben werden (§ 93 II BVerfGG).

Wenn sich der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit gegen die Gesamtwirkungen von mehreren Steuerbescheiden bzw. -gesetzen richtet, von denen jede Steuer für sich verfassungsgemäß ist, so kann die Verfassungsbeschwerde erst erhoben werden, wenn sämtliche zur Verfassungswidrigkeit führenden Steuergesetze bzw. -bescheide erlassen worden sind und der Rechtsweg ausgeschöpft wurde. Die Einmonats- bzw.

Einjahresfrist kann daher bezüglich einzelner Entscheidungen oder Steuergesetz bereits zu dem Zeitpunkt verstrichen sein, da die Erhebung der Verfassungsbeschwerde sinnvoll möglich ist. Es stellt sich daher bezüglich der Beschwerdefrist des § 93 BVerfGG eine ähnliche Problematik wie bei dem Erfordernis der Rechtswegschöpfung.

Das Spannungsverhältnis zwischen der Rechtssicherheit und der notwendigen Grundrechtssicherung des einzelnen Steuerpflichtigen wurden eben zugunsten des Einzelnen gelöst, da Grundrechtsschutz stets höher als die formelle Rechtssicherheit zu bewerten ist. Wenn man dieses Ergebnis akzeptiert, dann kann als Entscheidung, die die Beschwerdefrist des § 93 BVerfGG in Lauf setzt, nur die nicht mehr rechtsmittelfähige Gerichtsentscheidung gewertet werden, mit der die Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung angegriffen wurde. Sollte die verfassungswidrige Gesamtbesteuerung auf direkt angreifbaren Steuergesetzen beruhen, so beginnt die Einjahresfrist des § 93 II BVerfGG mit dem Erlass des letzten, schließlich zur Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung führenden Steuergesetzes.

6) Annahme durch das BVerfG

Gemäß § 93a I BVerfGG bedarf die Verfassungsbeschwerde der Annahme zur Entscheidung, die ein aus drei Richtern bestehender Ausschuß vorprüft.

Für Verfassungsbeschwerden, die die Verfassungswidrigkeit einer Gesamtsteuerlast rügen, kann hiervon keine Ausnahme gemacht werden, es gelten ohne Besonderheiten die allgemeinen Voraussetzungen für die Annahme der Verfassungsbeschwerde (§ 93a BVerfGG).

Es wäre allerdings zu wünschen, daß das BVerfG eine sich in nächster Zukunft bietende Gelegenheit nützt, um einige Grundsätze zur Verfassungswidrigkeit einer Gesamtbesteuerung bei Verfassungsmäßigkeit der einzelnen Steuern festzulegen. Insbesondere das Verhältnis Steuer/Eigentums-garantie bedarf dringend einer Klarstellung.

Das BVerfG sollte daher nicht "besondere Umstände des Einzelfalls" nutzen, um mit dem Argument der Aussichtslosigkeit die Verfassungsbeschwerde vom Tisch wischen zu können. Insofern ist es auch schade, daß das BVerfG den Fall der Holding-AG, die über 100% des Gewinns an KSt, GewSt und VSt zahlte, nicht zur Entscheidung annahm¹⁾, da er trotz verschiedener einmaliger Besonderheiten geeignet gewesen wäre, die durch die Eigentums-garantie gesetzten Grenzen für die Gesamtbesteuerung aufzuzeigen.

II) Entscheidungen des BVerfG und ihre Auswirkungen

Wenn das BVerfG die angenommene Verfassungsbeschwerde nicht als unzulässig verwirft oder als unbegründet zurückweist, sondern wegen eines Verfassungsverstößes für begründet hält, so hebt das BVerfG gemäß § 95 II BVerfGG die der Verfassungsbeschwerde zugrunde liegende Entscheidung²⁾ auf. Hierbei muß das BVerfG feststellen, "welche Vorschrift des Grundgesetzes und durch welche Handlung oder Unterlassung sie verletzt wurde" (§ 95 I 1 BVerfGG).

1) BVerfG NJW 76, 101

2) Hierzu zählen gerichtliche Urteile ebenso wie Verwaltungsakte, Beschlüsse oder Verfügungen; vgl. hierzu Maunz/ Sigloch /Schmidt-Bleibtreu/Klein, BVerfGG, § 95, Rdnr. 23

Das BVerfG hat daher bei einer verfassungswidrigen Gesamtbesteuerung im Einzelfall auszusprechen, daß der Verstoß gegen das Grundgesetz auf einer Gesamtheit von mehreren Handlungen beruht.

§ 95 III 1 BVerfGG bestimmt, daß das Gesetz, gegen das die Verfassungsbeschwerde stattgegeben wird, für nichtig zu erklären ist. Das gleiche gilt nach S. 2, wenn der gegen eine Entscheidung gerichtete Verfassungsbeschwerde stattgegeben wird, weil die aufgehobene Entscheidung auf einem verfassungswidrigen Gesetz beruht.

Hieraus können sich bei einer Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung aufgrund mehrerer Steuergesetze Schwierigkeiten ergeben. Sollte nämlich die Besteuerung durch die Gesamtwirkungen mehrerer Steuern nicht nur in einem konkreten Einzelfall verfassungswidrig sein, sondern festgestellt werden müssen, daß diese Gesamtheit der Besteuerung generell verfassungswidrig ist, so kann das BVerfG trotzdem weder ein einzelnes Steuergesetz für nichtig erklären, da jedes Steuergesetz für sich gesehen verfassungsmäßig ist, noch sämtliche zugrunde liegenden Steuergesetze für nichtig erklären, da zwar die Gesamtheit nichtig ist, aber der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit durch verschiedene Lösungen beseitigt werden kann und hierzu insbesondere nicht notwendig, alle zugrunde liegenden Steuergesetze für nichtig zu erklären sind.

Das BVerfG muß sich daher in einem solchen Fall mit der Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung aufgrund der kumulativen Wirkungen bestimmter Steuergesetze begnügen.

Ähnliches gilt, wenn mehrere Steuernormen direkt angegriffen sind, da ihre kumulativen Wirkungen verfassungswidrig sind. Auch hier kann das BVerfG weder eines noch alle Steuergesetze für nichtig erklären, sondern muß sich ebenfalls mit dem Anspruch der Verfassungswidrigkeit begnügen.

Dies ist auch mit § 95 III BVerfGG vereinbar, da diese Bestimmung über den Grundrechtsschutz des Einzelnen hinaus eine Klärung der objektiven Rechtslage herbeiführen soll¹⁾. Dies ist aber dann nicht möglich, wenn dem BVerfG die Befugnis hierzu fehlt, weil es durch den Ausspruch der Nichtigkeit in den Kompetenzbereich der Gesetzgebung eingreifen würde. Dies ist heute insbesondere dann der Fall, wenn die Verletzung des Gleichheitssatzes gerügt wird, wobei sich der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit gegen ein Unterlassen des Gesetzgebers richtet. Da es gesetzestechnisch nicht möglich ist, eine Lücke für nichtig zu erklären und die Entscheidung des Gesetzgebers, wie eine Gleichbehandlung erreicht werden soll, nicht vor-gegriffen werden darf, beschränkt sich das BVerfG auch hier auf den Ausspruch der Verfassungswidrigkeit²⁾.

Ein Sonderproblem ergibt sich noch, wenn die generelle Verfassungswidrigkeit der kumulativen Wirkungen mehrerer Steuergesetze aufgrund eines Verstoßes gegen Art. 14 GG festgestellt wird: § 79 II 1 BVerfGG bestimmt, daß die auf einer für nichtig erklärten Norm beruhenden, nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen unberührt bleiben und lediglich aus solchen Entscheidungen nicht mehr vollstreckt werden

1) Maunz/ Sigloch /Schmidt-Bleibtreu/Klein, BVerfGG, § 95, Rdnr. 33

2) vgl. etwa BVerfGE 16, 231 (236); 19, 101 (118); 21, 160 (173); 23, 327; 29, 283 (303); 34, 81 (102); ausführl. hierzu Maunz/Sigerloch/Schmidt-Bleibtreu/Klein, BVerfGG, § 95, Rdnr. 39

kann. Als einfachgesetzliche Regelung muß diese Vorschrift indes an der Verfassung gemessen werden, wobei sich eine Kollision mit Art. 14 III GG ergeben könnte, der verlangt, daß bei Enteignungen eine Entschädigung zu gewähren ist.

In unserem Fall der Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung erfolgt zwar keine Nichtigerklärung, so daß als Argument gebracht werden könnte, daß erst recht die nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen bestehen bleiben.

Der Verfassungsgrundsatz "Enteignung nur gegen Entschädigung" muß jedoch uneingeschränkten Vorrang haben¹⁾. Die gezahlte Steuer ist daher dann den Steuerpflichtigen zurückzuerstatten, wenn die verfassungswidrige Gesamtbesteuerung eine Enteignung bzw. einen enteignungsgleichen Eingriff darstellte. Keine Rolle darf hierbei spielen, ob die der Steuer zugrunde liegenden Bescheide noch anfechtbar oder bereits bestands- bzw. rechtskräftig sind.

Abschließend bleibt daher festzustellen, daß auch bei der Geltendmachung der Verfassungswidrigkeit der Gesamtbesteuerung die Verfassungsbeschwerde offensteht. Hierbei kann die Verfassungsmäßigkeit auch unter dem Gesichtspunkt der Verfassungswidrigkeit aufgrund der kumulativen Wirkungen mehrerer Steuergesetze nachgeprüft werden, die isolierte Betrachtung einer Steuer würde in einem solchen Fall einen offensichtlichen Fehlschuß des Gerichtes bedeuten²⁾.

1) siehe hierzu Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 14, Rdnr. 49, der sich allerdings nicht eindeutig festlegt

2) so auch Friauf, a.a.O., StuW 77, 59

ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE

1. Das Steuerrecht untersteht wie jedes andere Rechtsgebiet der Verfassung, insbesondere sind die Steuern an den Grundrechten und dem Rechtsstaatsprinzip zu messen. Da der Staat seinen Steueranspruch durch eine Vielzahl von Steuern verwirklicht, darf bei der Beurteilung der Verfassungsgrenzen der Besteuerung nicht nur jede einzelne Steuer isoliert betrachtet werden, sondern ist eine Berücksichtigung der Gesamtsteuerlast notwendig.
2. Als Steuern im verfassungsrechtlichen Sinn sind sämtliche Geldleistungen zu bezeichnen, die nicht eine Geldleistung für besondere Leistung darstellen, von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen allen auferlegt werden, auf die der Tatbestand zutrifft und die tatsächlich zu Einnahmen des Öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens führen. Bei Beachtung der verfassungsrechtlichen Grenzen der Besteuerung stellt dieser weite, objektive Steuerbegriff keine Verkürzung des Schutzes des Bürgers dar, im Gegenteil ermöglicht die "Haushaltspflicht" die notwendige Transparenz.
3. Das Rechtsstaatsprinzip verlangt von der Steuer, daß sie erforderlich, geeignet und verhältnismäßig ist. Entgegen der bisherigen Rechtsprechung ist bei Lenkungssteuern die Geeignetheit im Zeitpunkt der gerichtlichen Überprüfung zu Grunde zu legen und sind widersprechende Wirkungen verschiedener Lenkungssteuern als Indiz für die Ungeeignetheit und damit Verfassungswidrigkeit der Steuer zu werten.
Die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, Erforderlichkeit und Zumutbarkeit setzen der Gesamtbesteuerung eine oberste Grenze. Diese ergibt sich im allgemeinen nicht durch die Verfassungswidrigkeit verschiedener Steuergesetze, sondern muß im konkreten Einzelfall bestimmt werden.

4. Der Gleichheitssatz setzt dem Steuergesetzgeber und der Finanzverwaltung eine wichtige Schranke: Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die die Steuergerechtigkeit verwirklichen soll, setzt voraus, daß Ungleichbehandlungen nur aufgrund sachlich gerechtfertigter Differenzierungsmaßstäbe erfolgen. Diese Differenzierungsmaßstäbe können sich nur aus dem Grundgesetz selbst, insbesondere den Grundrechten ergeben. Unter diesen Gesichtspunkten ergeben sich zum Beispiel verfassungsrechtliche Bedenken gegen die besonderen Verbrauchsteuern, die neben der allgemeinen Umsatzsteuer einzelne Produkte einer "Sondersteuer" unterwerfen. Für die Gesamtbesteuerung ergeben sich keine zusätzlichen verfassungsrechtlichen Grenzen. Auch das Postulat der "Wettbewerbsneutralität" kann keine wirksame Schranke setzen, da es eine "gleiche" - wettbewerbsneutrale - Steuergesetzgebung nicht geben kann und auch hier die Orientierung an den Grundrechten für eine Differenzierung entscheidend ist.
5. Steuergesetze sind immer dann am Grundrecht der Berufsfreiheit zu messen, wenn sie objektiv berufsregelnde Ausübungsbestimmungen enthalten; dies kann auch bei reinen "Finanzsteuern" der Fall sein.

Eine Beschränkung des Schutzbereichs des Art. 12 I auf Steuervorschriften, die speziell und unmittelbar auf eine Beeinträchtigung der beruflichen Betätigung zielen, genügt nicht, da dann subjektive Vorstellungen des Gesetzgebers den Ausschlag geben, welche Steuergesetze am Grundrecht der Berufsfreiheit zu messen sind.

6. Die "Dreistufentheorie" ist als Prüfungsmaßstab bei Steuergesetzen unbrauchbar, da hierbei der wichtige Gesichtspunkt der "Höhe der Steuer" nicht berücksichtigt werden kann. Es geht auch nicht an, daß berufsfreiheitsrelevante Steuern grundsätzlich nur den an reine Berufsausübungsregelungen zu stellenden Anforderungen genügen müssen. Dies ist schon deshalb unmöglich, weil bei Steuern, die in die Berufsfreiheit eingreifen, eine Unterscheidung zwischen Eingriff in die "Berufswahl" und "Berufsausübung" nicht möglich ist. Vielmehr ist das Verhältnismäßigkeitsprinzip direkt anzuwenden, die Schwere der Auswirkungen des steuerlichen Eingriffs ist mit den rechtfertigenden Gemeinwohlgründen abzuwägen.
7. Bei der Beurteilung einer Verletzung des Art. 12 I GG durch die Gesamtbesteuerung ist eine Differenzierung nach verschiedenen Berufsgruppen notwendig. Für selbständig Gewerbetreibende, die bereits einer "Sonderbesteuerung" durch die Gewerbesteuer unterliegen, kann aufgrund der Gesamtbesteuerung die Ausübung des Berufes zumindest in Einzelfällen wirtschaftlich sinnlos werden, ohne daß "falsches Wirtschaften" des Steuerpflichtigen Ursache hierfür wären. In diesen Einzelfällen ist die Gesamtbesteuerung wegen Verstoßes gegen Art. 12 I GG verfassungswidrig.
8. Auch das Vermögen als solches ist durch die Eigentumsgarantie des Art. 14 I GG geschützt, da ein lückenloser Eigentumsschutz nicht möglich wäre, wenn zwar jeder einzelne Vermögensgegenstand, nicht aber das Vermögen insgesamt dem Schutz des Art. 14 unterliegen würde.

Steuergesetze sind nicht aufgrund besonderer "Finanzhoheit" von der Eigentumsgarantie ausgenommen. Die Auferlegung von Steuern ist aber gerechtfertigt durch die Sozialbindung des Eigentums (Art. 14 II GG).

9. Die Grenzen der Gesamtbesteuerung ergeben sich hiernach aus den Grenzen der Sozialbindung, deren Inhalt als Konkretisierung des Sozialstaatsprinzips unter Berücksichtigung des Wesensgehalts der Eigentumsgarantie zu bestimmen ist. Diese Grenze kann nicht formelhaft angegeben werden, sondern in der Regel nur im Einzelfall bestimmt werden. Sind diese Grenzen der Sozialbindung überschritten, so genügt eine Verweisung des Betroffenen auf die "Härteklausel" nicht; die Gesamtbesteuerung ist in einem solchen Fall verfassungswidrig.
10. Das Grundrecht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit (Art. 2 I GG) umfaßt auch das Recht, nur aufgrund solcher Steuervorschriften zur Besteuerung herangezogen werden, die zur "verfassungsmäßigen Ordnung" gehören. Art. 2 I GG bietet daher dem Steuerpflichtigen auch Schutz gegen Steuergesetze, die wegen Verstoßes gegen objektives Verfassungsrecht verfassungswidrig sind, soweit der Steuerpflichtige hierdurch beschwert sein kann.
11. Art. 2 I GG setzt der Gesamtbesteuerung eine letzte absolute Schranke. Sie verläuft dort, wo der Einzelne nicht mehr die Möglichkeit besitzt, sich als verantwortlicher Unternehmer wirtschaftlich zu betätigen und privat über keinen angemessenen Spielraum zur persönlichen Lebensgestaltung mehr verfügt.

Art. 2 I GG kann durch die Gesamtbesteuerung auch dann verletzt sein, wenn mehrere besondere Grundrechte betroffen sind, aber keines von ihnen in verfassungswidriger Weise beeinträchtigt wird. Das Verhältnis der Spezialität der besonderen Grundrechte gegenüber Art. 2 I GG darf in solchen Fällen nicht zu einer Nichtanwendbarkeit des Art. 2 I GG und damit zu einer Verkürzung des Grundrechtsschutzes führen.

12. Die Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde darf nicht auf einzelne Steuerbescheide oder Steuergesetze beschränkt sein, sie muß sich auch gegen die Gesamtbesteuerung richten können. Die Zulässigkeit solcher Verfassungsbeschwerden darf insbesondere nicht daran scheitern, daß mehrere Akte der "öffentlichen Gewalt" vorliegen, der Rechtsweg nicht bei jedem einzelnen Steuergesetz bzw. -bescheid ausgeschöpft wurde und die Beschwerdefrist bezüglich einzelner Steuergesetze bzw. -bescheide verstrichen ist. Da sich der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit nicht gegen den einzelnen Steuerbescheid bzw. das einzelne Steuergesetz richtet, kann der Rechtsweg erst beschritten werden, wenn der entscheidende Steuerbescheid bzw. Steuergesetz, die zur Verfassungswidrigkeit der Besteuerung insgesamt führen, erlassen wird.
13. Wird nicht nur die Entscheidung im Einzelfall wegen Verstoßes gegen die Verfassung aufgehoben, sondern auch Steuergesetze wegen Verfassungswidrigkeit für nichtig erklärt, so ist § 79 II 1 BVerfGG nur insoweit anzuwenden, als hierdurch nicht gegen Art. 14 III GG verstoßen würde. Dies wäre dann der Fall, wenn die Gesamtbesteuerung nicht nur in einem konkreten Einzelfall, sondern in einer bestimmten Gruppe von Fällen Enteignung bzw. enteignungsgleicher Eingriff war; hier ist die Steuer unabhängig von der Rechtskraft einzelner Steuerbescheide zurückzuzahlen.

LEBENS LAUF

Am 8. November 1949 wurde ich als 3. Kind des damaligen Bankangestellten Hans Jungnickl und seiner Ehefrau Luise, geborene Baumann, geboren. In meinem Geburtsort Regensburg besuchte ich die Volksschule von 1956 bis 1960 und anschließend auch 1 Jahr das humanistische Gymnasium.

Da 1961 meine Eltern nach Nürnberg übersiedelten, trat ich dort in das humanistische Gymnasium ein, an dem ich 1969 das Abitur ablegte.

Anschließend studierte ich Rechtswissenschaft an der Universität Erlangen-Nürnberg. Die 1. juristische Staatsprüfung bestand ich 1974/I. mit dem Prädikat "vollbefriedigend". Meinen Referendardienst leistete ich im Oberlandesgerichtsbezirk Nürnberg ab. Der 2. juristischen Staatsprüfung unterzog ich mich im Herbst 1976 und erhielt wiederum das Prädikat "vollbefriedigend".

1977 arbeitete ich als Rechtsanwalt, bis ich ab September 1977 zur Anfertigung meiner Dissertation ein Stipendium der Konrad-Adenauer-Stiftung erhielt. Seit Herbst 1979 bin ich selbständiger Rechtsanwalt in Nürnberg.

Copy-Center 2000
852 ERLANGEN · Obere Karlstr. 30
Tel. 09131-26197